

UNIVERSITÉ DE PARIS. — FACULTÉ DE DROIT

DE

LA DISCRIMINATION DE REVENUS

PAR

Voïslav MARINKOVITCH

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 6 Juin 1901 à 1 heure.

Président : M. DESCHAMPS, professeur.

Suffragants { **MM. BOURGUIN** } *professeurs.*
 { **CAUWÈS** }

PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, RUE SOUFFLOT, 16

1901

THÈSE

POUR LE DOCTORAT

**La Faculté n'entend donner aucune approbation ni
improbation aux opinions émises dans les thèses ;
ces opinions doivent être considérées comme propres
à leurs auteurs.**

DE

LA DISCRIMINATION DE REVENUS

PAR

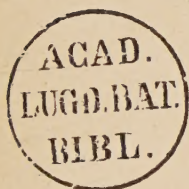
Voïslav MARINKOVITCH

THÈSE POUR LE DOCTORAT

Présentée et soutenue le Jeudi 6 Juin 1901 à 1 heure

Président : M. DESCHAMPS, professeur.

Suffragants { MM. BOURGUIN }
CAUWÈS } *professeurs.*



PARIS

V. GIARD & E. BRIÈRE

LIBRAIRES-ÉDITEURS

16, RUE SOUFFLOT, 16

1901



Digitized by the Internet Archive
in 2026

A MON PÈRE

A MA MÈRE

DE LA DISCRIMINATION DE REVENUS

PREMIERE PARTIE

Théorie de la discrimination de revenus.

INTRODUCTION

Par sa nature même, la question de la discrimination de revenus est récente. En effet elle ne pouvait être posée qu'après que la notion de l'impôt fût suffisamment dégagée. Avant la création des grands États modernes, l'impôt en effet n'avait nullement le caractère qu'il a aujourd'hui. On sait que les ressources principales de l'État étaient les revenus qu'il tirait des domaines de la Couronne. L'impôt n'était qu'une ressource tout à fait extraordinaire, consentie dans le cas d'extrême besoin. Il était d'ailleurs provisoire et cessait avec la cause qui l'avait produit. Son caractère juridique n'était pas toujours le même. Quoiqu'il ait été considéré généralement comme une des obligations

qui liaient le vassal à son suzerain, il avait quelquefois plutôt le caractère d'une contribution volontaire, levée une fois pour toutes sur tous les biens.

Dans quelques cas où l'impôt revêtait ce caractère, certaines particularités de répartition, comme par exemple la différence du taux selon qu'il s'agissait des biens immobiliers ou mobiliers, peuvent être regardées, non comme l'introduction du principe de la discrimination de revenus, on en était loin, mais tout au moins comme un essai de distinguer entre les revenus de différentes qualités. Les revenus des biens immobiliers étaient en effet à cette époque à peu près les seuls revenus fondés. Du moment qu'on leur faisait une place à part en les taxant plus lourdement, on opérait, même inconsciemment, la discrimination.

Mais même indépendamment de cela, que cette distinction étant commandée probablement par des raisons tout à fait étrangères à la discrimination de revenus, ces essais, à l'époque dont il s'agit, ne pouvaient être, même faits consciemment, que des expédients destinés à disparaître avec l'occasion qui les avait créés. Vu que l'impôt n'était en ce moment lui-même qu'un expédient, une source de revenus à laquelle on recourait d'une façon intermittente, il ne pouvait pas exister des règles permanentes pour sa répartition. Cette répartition se faisait très différemment selon les circonstances. Donc, il ne pouvait pas s'agir du principe

même de la discrimination pendant cette période. L'impôt n'avait pas encore pris, dans les systèmes fiscaux, la place prépondérante qu'il aura plus tard.

Il ne tarda d'ailleurs pas à la prendre. D'un côté les guerres, le luxe de la cour, les faveurs que les rois prodiguaient avaient, dans la plupart des cas, sensiblement diminué les domaines royaux. D'un autre côté, les dépenses de l'État augmentaient considérablement en raison de l'extension du pouvoir central. Les effets de ce double phénomène furent qu'on fut forcé de recourir à l'impôt, même pour couvrir les dépenses ordinaires. D'extraordinaire qu'il était, l'impôt devient une source ordinaire, et très vite principale, des revenus de l'État.

Mais l'affermissement et le développement du pouvoir central, qui augmentèrent dans des proportions si considérables les dépenses de l'État, amenèrent un changement beaucoup plus grave dans la constitution même de la société. La nature juridique de l'impôt devait subir le contre-coup de ce changement. Les redevances multiples, ayant chacune comme base un droit spécial, se transformèrent peu à peu, tout en gardant le plus souvent leur forme primitive, en des taxes dont la base commune était le droit de l'État de subvenir à ses besoins en imposant des sacrifices pécuniaires à ses sujets. L'État, existant dans l'intérêt du

tous, s'arrogeait le droit de réclamer de chacun la quote-part de richesses dont il avait besoin pour vivre et se développer.

Quoique l'égalité dans la répartition de l'impôt se justifiât suffisamment par l'existence même de ce droit supérieur de l'État, le principe n'en fut pas admis de suite. La cause des privilèges avait bien disparu, mais ces privilèges avaient trop longtemps duré, l'habitude en avait été si bien prise, qu'il ne fut point possible de les supprimer immédiatement.

Pourtant cette suppression devint bientôt nécessaire. La centralisation de services publics entre les mains de l'État, leur extension toujours plus grande, la création de services nouveaux, les armements incessants, et enfin l'accroissement énorme des dettes publiques poussèrent l'augmentation des dépenses au delà de tout ce qu'on pouvait prévoir. Le poids de l'impôt devenant par conséquent toujours plus lourd, les inégalités devaient être senties toujours plus vivement, et pouvaient devenir funestes pour le développement économique de la nation. L'égalité dans la répartition des charges publiques s'imposait. Non seulement les privilèges devaient-ils être supprimés, c'est-à-dire le principe de l'égalité admis, mais encore, une fois le principe admis, fallait-il perfectionner la répartition au point de vue technique.

C'est ce perfectionnement de la répartition qu'ont

eu en vue toutes les réformes de l'impôt depuis un siècle.

Ces réformes sont d'ailleurs l'indice le plus certain de la tendance, qui existe dans toutes les législations, à arriver à une meilleure répartition des charges publiques. Sous son influence, la législation fiscale de la plupart des Etats modernes a été profondément transformée, et cette transformation n'est pas près de s'arrêter. C'est également grâce à elle que la question de la discrimination de revenus s'est définitivement posée.

Pourtant elle ne profita pas immédiatement de cette tendance. La cause en est facile à saisir. Il fallait, selon une phrase célèbre, « sérier les questions. » En effet, il existait bien d'autres inégalités dans la répartition de l'impôt, et il s'agissait de les supprimer tout d'abord. Ce n'est que quand la répartition fut arrivée à un certain degré de perfection, qu'il pût être question de la discrimination de revenus.

La discrimination de revenus présentait d'ailleurs peu d'intérêt pratique, on peut dire, jusqu'au milieu du xix^e siècle. Jusqu'à ce moment, la grande industrie n'était pour ainsi dire qu'à ses débuts. La richesse mobilière était loin d'avoir l'importance qu'elle a acquise par la suite. Dans ces conditions, on pouvait presque considérer les revenus fonciers comme les seuls revenus fondés. Or, ces revenus étaient, par la

nature même des systèmes fiscaux de la plupart des pays, plus chargés que les autres.

Il est donc très naturel qu'on se soit occupé tout d'abord de faire cesser les inégalités plus lourdes, plus criantes, et aussi plus facilement réparables. C'est à peine si la question de la discrimination fut agitée en théorie, dans la législation on n'en trouve pas de trace.

Mais le développement énorme et rapide de la grande industrie et, par suite, de la richesse mobilière où la séparation entre le travail et le capital est la plus marquée, changea la face des choses à partir du milieu du siècle passé. La différenciation quantitative comme qualitative des revenus devenait toujours plus grande. Avec le progrès de la richesse nationale, les revenus du capital prenaient naturellement toujours plus d'importance. En même temps, s'efforçant de suivre de plus près possible le développement de la richesse privée, la législation fiscale se transformait elle-même. L'effet de cette transformation, soit qu'elle consistât à compléter et perfectionner le système existant des impôts directs, soit qu'elle aboutît au remplacement des impôts réels par les impôts personnels, fut de charger, plus qu'auparavant, les revenus mixtes et les revenus du travail.

C'est alors que la question de la discrimination de revenus commença à préoccuper d'abord les écono-

mistes et les écrivains financiers, et ensuite même le législateur. Son importance d'ailleurs grandissait au fur et à mesure que les autres questions relatives à l'impôt recevaient une solution.

Après avoir été longtemps hésitante, la doctrine tend enfin à s'unifier sur ce point, et la législation a suivi le mouvement. Le principe de la discrimination a été admis et la discrimination appliquée dans plusieurs législations. Même dans les législations où le principe n'en est pas admis, on essaie de faire la part du feu en l'observant dans une certaine mesure. La tendance de cette question, de quitter le domaine propre de la théorie pour entrer de plus en plus dans la législation positive, se remarque aisément dans tous les pays. C'est la meilleure preuve, d'ailleurs, de l'intérêt qui s'attache à sa solution.

CHAPITRE PREMIER

I

LES DIFFÉRENCES QUALITATIVES DES REVENUS

Les revenus des particuliers diffèrent entre eux de deux façons : par la quantité et par la qualité. Les différences au point de vue de la quantité sont de beaucoup les plus faciles à saisir. Le volume est ce qu'on considère tout d'abord dans un revenu, et d'ailleurs ce qu'il importe le plus de considérer. Pourtant les différences qualitatives, pour n'être pas peut-être aussi sensibles, n'en sont pas moins d'une grande importance. Seulement, au contraire des différences quantitatives, les différences qualitatives sont nombreuses et de différente nature. Pour cette raison elles sont plus difficiles à observer, et leurs effets moins faciles à remarquer.

Non seulement les revenus diffèrent qualitativement

d'un particulier à l'autre, comme c'est le cas pour le volume du revenu, mais encore un même revenu global est la plupart du temps composé d'éléments de différente qualité.

Il est donc nécessaire de déterminer d'abord les différences qualitatives des divers éléments qui peuvent entrer dans la composition d'un revenu, et de rechercher seulement ensuite ce que peut être cette composition dans chaque cas donné.

Les différences qualitatives des éléments qui peuvent entrer dans la composition d'un revenu proviennent de deux causes. D'abord, de la différence de source. D'après la source, les revenus peuvent être divisés en trois catégories : 1° les revenus dérivant du capital ; 2° les revenus dérivant du travail ; et enfin 3° les revenus dérivant du capital et du travail ensemble. Ces différences d'origine ont des conséquences considérables quant à la qualité des revenus.

Dans le premier cas, dans celui où le revenu dérive du capital, le revenu se produit d'une manière pour ainsi dire mécanique. Il peut donc se reproduire indéfiniment, tant qu'existe l'agent de production. Or, le revenu laissant le capital intact, celui-ci peut être regardé comme permanent.

Dans le second cas, où le revenu provient du travail, il peut au contraire être regardé comme essentiellement temporaire. Ici, l'agent producteur de revenus,

l'homme, est, par sa nature, destiné à disparaître dans un délai plus ou moins long, mais qui en tout cas ne peut pas se prolonger au delà d'une certaine mesure. De plus, le revenu ne se produit plus ici mécaniquement, par la seule existence de l'agent producteur de revenus, il faut au contraire à celui-ci un effort constant de volonté pour produire. Il lui faut en outre compter avec l'éventualité d'une incapacité de production temporaire ou permanente, toujours possible, et, en plus, avec le tarissement naturel de ses facultés dans la vieillesse.

La différence entre ces deux revenus est facile à saisir. Le revenu du travail est temporaire et incertain, le revenu du capital est permanent et présente un degré de sécurité infiniment plus élevé. En outre, il laisse libre l'activité de celui qui en jouit. Si son revenu dérive entièrement du capital, ce revenu présente un degré plus grand d'élasticité, en ce sens qu'il pourrait toujours être augmenté en cas de besoin par le travail de son propriétaire, sans compter que le capital lui-même constitue déjà une précieuse réserve. Or, cette réserve n'existe pas pour le revenu du travail, et il n'est point possible à celui qui en jouit de l'augmenter à son gré, son activité étant déjà absorbée par la production du revenu actuel.

La supériorité du revenu du capital à ce triple point de vue est donc évidente.

Les revenus mixtes, c'est-à-dire ceux qui dérivent du capital et du travail ensemble, se placent au point de vue de la qualité entre les revenus du travail et les revenus du capital. Tenant à la fois du capital et du travail, ils sont permanents pour la partie qui représente les intérêts du capital engagé, temporaires pour le surplus. Ils présentent donc plus de sécurité que les revenus du travail, puisque au moins une partie en est permanente, ils sont plus exposés au risque et présentent moins de sécurité que les revenus du capital, puisqu'au moins une partie en est temporaire. Ils sont inférieurs d'ailleurs aux revenus du capital, aussi parce que, tout comme les revenus du travail, ils absorbent l'activité de celui qui en jouit. Dans l'ensemble on peut donc dire que les revenus mixtes sont, au point de vue de la qualité, supérieurs aux revenus du travail et inférieurs aux revenus du capital.

Ce sont là les différences qualitatives des revenus causées par la différence d'origine. Ce n'est pas la seule cause des différences qualitatives.

En dehors des revenus proprement dits, c'est-à-dire ceux qui sont les produits normaux soit du travail, soit du capital, soit de l'un et de l'autre à la fois, il en existe d'autres qui sont composés du revenu proprement dit et d'une partie du capital, qui le produit. C'est le cas de tous les revenus où l'intérêt normal (1)

(1) Cette expression pourrait prêter à une équivoque, et il

est majoré par l'adjonction d'une parcelle du capital.

Ces revenus peuvent être divisés en quatre catégories : 1° les revenus ou annuités terminables à une date fixe ; 2° les revenus viagers, qu'ils proviennent du capital ou du travail préalable ; 3° les revenus des placements d'une médiocre sécurité ; et enfin 4° les revenus professionnels ou revenus du travail qualifié.

Il faut distinguer entre ces quatre catégories de revenus.

Les revenus de la première catégorie, c'est-à-dire les revenus et les annuités terminables, sont composés de telle façon, qu'il est possible de déterminer d'une manière précise, pour ainsi dire mathématique, la partie du capital qui y entre. En effet, les annuités terminables sont calculées de façon à ce que le capital soit complètement remboursé à une date fixe, tout en produisant les intérêts dans l'intervalle. Ce n'est donc qu'un remboursement échelonné.

Les revenus viagers sont composés également d'une partie du capital, mais la part du capital ne

semble utile de bien préciser le sens dans lequel elle est employée dans ce livre. Par l'intérêt normal, il faut entendre ici le taux auquel se capitalisent les valeurs les plus sûres dans un pays. Il est vrai que ce taux semble varier d'un jour à l'autre, mais dans les pays qui jouissent d'une bonne situation politique, économique et financière, ces variations sont ordinairement insignifiantes et le taux gravite autour d'une moyenne, qu'il est assez facile de déterminer.

peut être calculée qu'approximativement. Celui qui jouit d'un revenu viager peut être remboursé au delà de son capital, comme il pourrait n'en être remboursé qu'en partie, selon la durée plus ou moins longue de sa vie. Donc la partie qui représente le remboursement effectif du capital ne peut pas être déterminée. Il n'en résulte pas moins qu'une partie du revenu viager n'est que le remboursement déguisé du capital.

Il en est autrement pour les revenus de la troisième catégorie, de ceux qui proviennent des intérêts élevés de certaines valeurs. Ces revenus se composent de deux parties. Une représente la rémunération normale du capital engagé ; l'autre, la partie qui excède le taux normal, est une sorte de prime d'assurance contre les risques de perte que court le capital. Cette prime est naturellement en raison inverse de la sécurité que présente le placement. Puisqu'elle doit couvrir le capitaliste pour le cas de perte de capital, elle ne doit pas être regardée comme revenu proprement dit. Mais elle ne doit pas non plus être considérée comme un remboursement partiel du capital, puisque si l'éventualité, en raison de laquelle elle est consentie, ne se produit pas, le capital doit être remboursé intégralement.

Dans la quatrième catégorie on peut ranger les revenus du travail qualifié ou revenus professionnels.

Ils sont composés également de deux parties. Une partie représente l'amortissement du capital préalablement dépensé et du travail préalable non immédiatement rétribué ; l'autre, les intérêts du capital et la rémunération du travail actuel. La première partie n'est donc que le remboursement du capital. Seulement, ce remboursement, comme pour les revenus viagers, ne consiste pas en une somme certaine. Il n'en est pas moins destiné par sa nature à la reconstitution du capital. La partie représentant les intérêts du capital et la rémunération du travail a le caractère des revenus mixtes.

En résumé, les revenus de ces quatre catégories se distinguent des revenus proprements dits, de quelque source qu'ils dérivent, en cela qu'ils supposent toujours un capital préalablement engagé dont le remboursement, plus ou moins déguisé, prend l'apparence du revenu, et se confond avec celui-ci.

Ce sont les différences essentielles au point de vue de la qualité des revenus. Une question se pose tout naturellement : faut-il en tenir compte pour la répartition de l'impôt ? Doit-on traiter tous ces revenus de la même façon ?

II

LES DIFFÉRENTES SOLUTIONS DE LA QUESTION

De prime abord, la question posée plus haut paraît tout naturellement devoir être résolue dans le sens de l'affirmative. Puisque les revenus diffèrent entre eux, il semble très juste de les taxer en raison de ces différences, qu'elles soient quantitatives ou qualitatives.

En réalité, la question fut des plus controversées. Pour diverses raisons, les économistes et les écrivains financiers ont émis là-dessus des opinions très différentes et même diamétralement opposées.

Si l'on élimine les détails, on peut ramener ces opinions à quatre types fondamentaux. Ces quatre types répondent assez exactement aux quatre conceptions qu'on se fait le plus généralement de la nature et du rôle de l'impôt. Il arriva souvent, il est vrai, que des économistes, dont les idées en matière économique différaient peu, émirent des opinions contraires au sujet de la discrimination de revenus. Mais ce ne sont là que des exceptions, quoique nombreuses. Ordinairement, la réponse à la question posée dans le titre précédent découlait tout naturellement de l'idée qu'on se faisait de l'impôt.

Les uns, considérant l'impôt comme une simple

rémunération des services rendus par l'État, rejettent complètement l'idée de discrimination. Si cette définition de l'impôt pouvait être admise, si l'impôt réellement n'était qu'un « échange de services », il serait en effet illogique de tenir compte des différences qualitatives des revenus. Il est à noter cependant qu'il serait tout aussi peu logique, dans ce cas, de tenir compte même des différences quantitatives. Du moment que l'impôt n'est autre chose qu'un échange de services, il devrait être plus ou moins élevé, non selon le volume du revenu du contribuable, mais selon l'importance et le coût du service rendu. Du moins, c'est ainsi que les choses se passent dans tous les autres échanges. L'Etat lui-même, chaque fois qu'il se fait payer effectivement un service, par exemple dans les taxes judiciaires ou encore mieux dans la vente du tabac, des allumettes, dans l'administration des postes, etc., procède ainsi. Sans aucun égard pour la fortune du contribuable, il se fait payer les services en raison de leur importance et du coût.

L'opinion qui vient d'être exposée a le mérite de donner à la question de la discrimination de revenus une solution franche. Jugeant la discrimination incompatible avec la justice distributive, elle la rejette. C'est d'ailleurs la seule solution à laquelle on pouvait aboutir, étant donné le point de départ.

Pourtant cette opinion a été professée même par

certain économiſtes, qui ſe faiſaient une idée toute différente de l'impôt. Et c'eſt même juſtement parce que la diſcrimination leur paraiſſait violer la règle de la proportionnalité de l'impôt qu'ils ne pouvaient pas l'accepter. Il y a là une conſuſion dont il ſera parlé plus loin.

Il ſuffit de dire ici que la plupart des économiſtes, et non les moindres, qui voient dans la proportionnalité de l'impôt la ſeule règle ſûre pour une juſte répartition des charges publiques, acceptent le principe de la diſcrimination de revenus, ſelon les différences qualitatives analysées plus haut. C'eſt la ſeconde ſolution qu'on peut donner à la queſtion de la diſcrimination.

La troiſième opinion eſt beaucoup moins catégorique.

Partant de l'idée qu'il faut autant que poſſible éga-liſer les ſacrifices du fait de l'impôt et, dans ce but, le rendre plus léger pour la claſſe la plus pauvre, certains économiſtes, de toutes écoles d'ailleurs, ont admis la diſcrimination pour les revenus, ne dépassant pas un certain chiffre, et l'ont rejetée pour les autres. La diſcrimination ainſi conçue perdrait ſon caractère eſſentiel. D'une meſure de juſtice qu'elle devrait être, elle devient une faveur plus ou moins juſtifiée. D'ailleurs, c'eſt juſtement parce qu'on la croit, en général, une faveur, qu'on veut la réſerver aux plus déſhérités.

Cette confusion est assurément regrettable, mais elle n'est pas la seule. On en fait une autre en essayant de justifier cette discrimination partielle, ou plutôt partielle, en disant qu'il serait choquant qu'un gros revenu paye moins qu'un petit, si celui-ci est permanent et celui-là viager par exemple. Il y a là une confusion du relatif et de l'absolu. Car un petit revenu permanent payera toujours moins qu'un gros revenu viager, tout en payant selon un taux plus élevé. La raison serait mauvaise, d'ailleurs, même dans le cas où le gros revenu viager devrait réellement payer, non seulement selon un taux moindre, mais absolument moins qu'un petit revenu permanent. Car si la discrimination répond aux exigences de la justice distributive, le fait, qu'elle pouvait choquer quelqu'un, ne peut pas être une raison suffisante pour ne pas la faire.

Nous avons dit que cette troisième opinion a été professée par les économistes de toutes écoles. Il y a pourtant certaines nuances dans leurs opinions. Les uns rejettent la discrimination en principe et ne l'admettent que comme une faveur pour les petits revenus ; les autres l'admettent en principe, mais en voulant égaliser les sacrifices du fait de l'impôt, ils la rejettent pour les revenus élevés.

Or, du moment qu'on acceptait l'égalité des sacrifices comme règle fondamentale de la distribution de

l'impôt entre les citoyens, il était beaucoup plus logique d'accepter la discrimination pour tous les revenus. C'est le parti auquel se sont arrêtés la plupart des économistes qui considèrent cette égalité des sacrifices comme la base et la condition première d'une juste répartition de l'impôt. Même, ils voudraient la discrimination aussi forte que possible jusqu'à faire supporter au revenu du capital la totalité de l'impôt. C'est par un impôt unique, assis sur le capital, qu'ils pensent y arriver. Il est vrai que, une fois l'impôt assis sur le capital, on pourrait pousser la discrimination encore plus loin pour absorber au besoin la totalité du capital individuel. Rien de plus naturel, d'ailleurs, car l'égalité des sacrifices n'est qu'à ce prix.

La même opinion est défendue par ceux, parmi les économistes, qui admettent que l'impôt peut avoir un autre rôle que celui qu'il a et qu'il a toujours eu. En effet, si on admet ce « rôle social » de l'impôt, lequel, dans l'idée de la plupart de ses défenseurs, n'est autre chose que l'égalisation des fortunes par la voie d'impôt, on ne pourra pas raisonnablement s'opposer à ce que la discrimination de revenus fût poussée jusqu'à l'absorption du capital. Seulement, pour admettre une telle discrimination, il faudrait auparavant changer le caractère actuel de l'impôt, son rôle, son but et sa nature.

C'est, d'ailleurs, justement parce qu'on n'était pas

d'accord ni sur le caractère, ni sur le rôle, ni sur le but de l'impôt, que ces différentes opinions ont pu se produire. La solution de la question de la discrimination de revenus dépend étroitement de la façon dont on comprend l'impôt lui-même. Partant de différents points, de différentes définitions de l'impôt, on a abouti nécessairement à des résultats différents. Or, souvent l'idée qu'on se faisait de l'impôt, la définition qu'on en donnait, n'étaient que des résultats d'un système pré-conçu, avec lequel il fallait à tout prix faire cadrer les faits. Comme la définition de l'impôt devait être la base de ce système, on tâchait de la faire, non de manière à ce qu'elle répondît à la réalité des faits, mais de manière à ce qu'elle pût justifier le système. On y ajoutait donc souvent des éléments qu'elle ne comporte point et on y omettait plus souvent encore des qualités essentielles. C'est ainsi que l'esprit de système empêche souvent de voir les choses telles qu'elles sont.

III

LE PRINCIPE DE LA DISCRIMINATION DE REVENU

Pour étudier la question de la discrimination de revenus nous ne rechercherons point ni « la meilleure » ni « la plus complète définition de l'impôt ». Laissant

de côté toutes les considérations sur ce qui doit être l'impôt, nous nous arrêterons à ce qu'il est aujourd'hui.

Les besoins de tous les États modernes dépassent depuis longtemps les revenus de leur domaine privé. Même, dans le cas où l'espoir, que certains économistes fondent sur le développement du domaine industriel, viendrait à se réaliser, il est certain que l'Etat ne pourrait pas couvrir la totalité de ses dépenses exclusivement par les revenus de son domaine privé.

Pour subvenir à ses besoins, l'Etat est donc forcé de recourir à d'autres moyens. Il fait notamment une répartition (1) sur les citoyens de la totalité de la somme qui lui manque. Comme cette répartition est nécessitée par l'impossibilité où se trouve l'Etat de couvrir d'une autre façon ses dépenses, il l'impose aux citoyens et les force au besoin à lui venir en aide. Ce caractère de contribution forcée, l'impôt le garde toujours. Que les citoyens consentent ou non préalablement

(1) Il pourrait y avoir une équivoque en raison des termes admis dans la science des finances : impôt de quotité et impôt de répartition pour distinguer entre deux procédés de répartition. Dans un cas comme dans l'autre, il y a toujours une répartition, seulement elle n'est pas faite de la même façon. Dans un cas, la répartition est faite directement, la somme totale une fois fixée, dans l'autre on fait d'abord une répartition approximative et on fixe le taux individuel conformément aux résultats de cette approximation. Dans la forme, la différence est considérable, dans le fond, l'impôt garde toujours son caractère de répartition de charges publiques sur les citoyens.

à fournir les quotes-parts exigées, c'est-à-dire que le régime du pays soit parlementaire ou non, cela ne change en rien la question. Le contrôle parlementaire peut limiter dans une certaine mesure les dépenses, peut régler la manière dont se fera la répartition, mais c'est à peu près tout. Si les besoins de l'État dépassent quand même, et en dépit de toutes les économies qu'on pourrait faire, ses revenus privés, et ce sera toujours le cas, le Parlement sera bien forcé d'accepter au nom des contribuables la répartition des charges publiques. Il est même infiniment probable que s'il refusait de l'accepter, elle serait faite quand même. Il y va de l'existence même de l'État.

Mais s'il est certain que l'État a le droit de lever l'impôt de par la nécessité de son existence et que l'impôt trouve dans cette nécessité sa seule et suffisante raison d'être, la question « comment se fera la répartition des charges publiques sur les citoyens » reste ouverte. Elle peut être envisagée au point de vue des intérêts de l'État et au point de vue des intérêts individuels.

Le point de vue des intérêts de l'Etat est évidemment beaucoup plus important dans cette question que celui des particuliers. L'impôt est créé et existe dans son intérêt. D'ailleurs il répond aux nécessités tellement vitales de l'Etat, que celui-ci n'hésiterait point à sacrifier les intérêts des contribuables, s'il ne lui était

pas possible de lever l'impôt autrement. Mais s'il est possible de concilier les intérêts de l'État et celui des contribuables, il est certain que la meilleure solution serait celle qui aurait concilié ces intérêts dans la plus large mesure.

Il faut donc que l'impôt soit établi de telle façon que, tout en répondant à son but, c'est-à-dire tout en fournissant à l'État les ressources dont celui-ci a besoin, il épargne le plus possible la force économique de la nation en sauvegardant les intérêts des contribuables. D'ailleurs, en approfondissant la question, on remarque aisément que l'intérêt de l'État n'est pas seulement de satisfaire ses besoins immédiats, mais aussi de pouvoir les satisfaire toujours. Or, si l'État n'ayant en vue que ses besoins actuels levait l'impôt sans aucun égard pour les intérêts des contribuables, il aurait, il est vrai, satisfait ses besoins immédiats, mais il aurait sacrifié complètement l'avenir. La force économique et la richesse de la nation seraient vite épuisées à tel point que l'État pourrait, à un moment donné, ne plus pouvoir trouver les ressources dont il ne peut pas se passer.

Il est certain que cette considération économique peut être primée pour un certain temps par les considérations politiques, soit qu'il s'agisse de favoriser une classe de citoyens au préjudice des autres, soit que les besoins de l'État deviennent si grands et si pressants

par suite d'événements extraordinaires, tels que la guerre, qu'il soit impossible et même inutile de penser à l'avenir devant la nécessité de se créer des ressources immédiates à tout prix. Mais cet état de choses ne peut être que provisoire et il est de l'intérêt, le plus évident de l'État de le faire cesser aussitôt qu'il le peut. La prolongation abusive d'un État créé par les circonstances exceptionnelles mènerait vite à la ruine.

Donc, par là même qu'il est forcé de ménager le plus possible la force économique de la nation, l'État doit tenir compte des intérêts des contribuables. L'intérêt de l'État, comme celui des contribuables, exige que le poids de l'impôt soit senti le moins possible. Pour cela, il faut que ce poids pèse également sur toutes les parties de la nation, sur tous les membres de la société. En un mot, il faut qu'il soit réparti également sur tous les contribuables.

En quoi consisterait cette égalité de répartition ? Elle ne peut pas être évidemment une égalité absolue, c'est-à-dire une répartition sans aucun égard à la fortune des contribuables. Si l'État demandait une somme égale d'impôt à chaque citoyen, les uns supporteraient facilement, il est vrai, cette charge, mais les autres plieraient fatalement sous ce poids hors de proportion avec leurs facultés. Le sacrifice serait beaucoup trop léger pour les uns, beaucoup trop lourd pour les autres.

Mais on pourrait viser à obtenir l'égalité de répartition en égalisant les sacrifices. Le procédé est tout à fait le contraire de celui indiqué plus haut. Là les parts étaient égales et les sacrifices extrêmement inégaux, ici les sacrifices seraient égaux et par conséquent les quotes-parts inégales. En ce cas là, l'État exigerait des citoyens riches une somme telle, que les privations par le fait de l'impôt seraient aussi grandes et aussi sensibles pour eux que pour ceux qui, n'ayant pas de fortune, sont vivement atteints par la moindre charge. Pour arriver à ce résultat et rendre le sacrifice absolument égal, il faudrait alors demander aux contribuables riches presque la totalité de leurs revenus.

A moins de viser à la suppression du capital individuel, on ne peut pas admettre cette solution. On peut l'admettre d'autant moins qu'un tel impôt, à supposer qu'il fût possible de le lever, dépasserait de beaucoup les besoins de l'État. Or, l'impôt n'existe qu'en vue de ses besoins, et le lever au delà, ce serait lui changer complètement sa nature et le transformer au point de le rendre méconnaissable.

Donc ce sacrifice imposé aux contribuables du fait de l'impôt ne pourrait pas en pratique être absolument égal. Mais on peut contester *a priori* s'il faut même chercher cette égalité des sacrifices. Si l'égalité de répartition est nécessaire et désirable, c'est surtout pour épargner le plus possible la richesse nationale et, dans

ce but, faire sentir le moins possible le poids de l'impôt à la nation. L'idéal serait de ne pas le lui faire sentir du tout. Mais cet idéal ne serait atteint que si l'impôt n'existait pas. Du moment qu'il existe, il faut tâcher de s'approcher de cet idéal en répartissant l'impôt de telle façon que les fortunes des particuliers restent, les unes envers les autres, dans le même état où elles étaient avant la répartition. La vraie égalité de répartition serait donc celle où le rapport des fortunes des particuliers resterait le même avant comme après la répartition. Ce serait en même temps la répartition la plus juste en ce sens quelle appauvrirait tout le monde dans la même mesure. Or, comme le but de l'impôt est de procurer les ressources nécessaires à l'État et non d'apporter de changement dans la répartition des richesses, on ne pourrait pas s'en plaindre.

Il est évident que cette égalité n'est possible que si l'impôt est réparti proportionnellement à la grandeur des revenus. Seulement dans ce cas, l'impôt diminuant les fortunes dans la même proportion, les laisserait les unes vis-à-vis des autres dans la même position. Le rapport entre elles serait le même après comme avant la répartition. C'est ce qu'il fallait chercher.

Mais si l'impôt doit-etre proportionnel aux revenus des citoyens, doit-on comprendre qu'il serait proportionnel au volume de ces revenus, sans égard à leur qualité ? En d'autres termes, les différences quali-

tatives de revenus exposées plus haut, sont-elles de nature à changer la puissance contributive du revenu, et l'impôt doit-il être en proportion de cette puissance contributive?

Dans une société où tous les revenus seraient de même nature et de même composition, il est évident que cette question ne pourrait pas être posée. Dans une telle société, si homogène au point de vue économique, il n'y aurait aucun inconvénient à proportionner l'impôt au volume des revenus. Il s'en faut que nos sociétés modernes soient telles. Les revenus ont une composition extrêmement variée. Non seulement les éléments qui peuvent entrer dans la composition d'un revenu sont-ils de qualités différentes, mais encore les proportions dans lesquelles ils entrent effectivement sont si changeantes, les combinaisons si différentes, qu'on peut dire que le revenu global de chaque particulier a une qualité différente de tous les autres. Donc, la question posée plus haut est d'un intérêt immense.

Pour savoir si tous les revenus doivent être taxés de la même façon, quelle que soit leur composition, il faut tout d'abord examiner les éléments constitutifs de cette composition.

Il a été dit plus haut que les revenus peuvent être divisés en deux groupes : les revenus proprement dits et les revenus composés du revenu et d'une partie

du capital plus ou moins déguisé. Quelle conséquence aurait une taxation proportionnelle au volume des revenus sur les revenus de ces deux groupes ? D'abord celle de taxer plus fortement les revenus composés du second groupe que les revenus proprement dits.

En effet, l'impôt ne doit pas porter sur le capital. De toute évidence, l'État doit vivre normalement sur le revenu et non sur le capital national, sur le produit et non sur l'agent de production. Si cela est vrai pour le capital formé, *a fortiori* le capital en formation ou reconstitution doit-il être épargné ? Il est de l'intérêt bien entendu de l'État de ne pas entraver cette reconstitution. Cet intérêt serait d'ailleurs, ici, en accord avec les exigences de la justice distributive et la règle de l'égalité de répartition posée plus haut. Cette égalité serait violée si l'impôt portait, pour quelques-uns, non seulement sur le revenu, mais encore sur une partie du capital. Or, il est certain que les revenus dont il s'agit sont composés du revenu pur et d'une partie du capital. L'impôt proportionnel au volume du revenu atteint donc le capital, et il l'atteint injustement et contre l'intérêt même de l'État. On pourrait soutenir qu'il ne l'atteindrait pas, car, quoique mesuré et assis sur le capital, l'impôt serait supporté par le revenu. Seulement alors ce revenu serait atteint plus fortement que les autres. L'impôt serait proportionnel à la totalité du revenu, quelle que soit la part

pour laquelle y entre le capital, tandis qu'il ne devrait être qu'à la partie qui est vraiment un revenu. Il n'y aurait donc plus de proportionnalité.

Supposons un capital converti en annuités terminables, le produit de ce capital, c'est-à-dire son revenu, resterait le même. Seulement, un remboursement partiel aura lieu chaque année et ce remboursement sera confondu avec le revenu. Cette partie qui représente le remboursement ne doit pas être soumise à l'impôt, celui-ci ne devant porter que sur le revenu. Donc si l'on taxe l'annuité totale, c'est en réalité pour atteindre dans cette annuité le revenu proprement dit. Seulement, si l'impôt est proportionnel à l'annuité totale, il serait plus que proportionnel au revenu. Avant la conversion, l'impôt serait proportionnel au revenu après la conversion, il serait proportionnel au revenu plus la partie du capital composant l'annuité. Or, dans l'un et l'autre cas, le revenu proprement dit serait le même. Cette inégalité serait d'autant plus grande que l'amortissement du capital est plus rapide.

Pour rétablir l'égalité de taxation entre les revenus de ces deux groupes, les revenus proprement dits d'un côté, et les revenus composés du revenu et du capital de l'autre, il faut donc répartir l'impôt non proportionnellement au volume total, mais proportionnellement au revenu au sens propre du mot, et en exceptant la partie représentant le capital.

Comme ce revenu proprement dit est confondu avec la partie du capital et qu'il est souvent malaisé de le dégager, on est forcé d'asseoir l'impôt sur la totalité du revenu. Il convient donc, puisqu'il s'agit de n'atteindre dans cette totalité que la partie qui est le revenu au sens propre du mot, de le distinguer des autres revenus en l'imposant selon un taux moins élevé. En un mot, il faut faire la discrimination de revenus de ces deux groupes.

Chacun de ces deux groupes est composé de plusieurs catégories de revenus. Il faut donc examiner dans quelle mesure seraient atteints les revenus de chaque catégorie par un impôt qui serait strictement proportionnel au volume du revenu.

Il a été dit plus haut quelles sont les différences essentielles au point de vue de la qualité entre le revenu du travail et le revenu du capital. Le revenu du capital est permanent, le revenu du travail temporaire. En outre, le revenu du capital laisse complètement libre la personne de celui qui en jouit, et présente un degré beaucoup plus grand de sécurité que le revenu du travail, qui dépend de la capacité du travail et peut donc cesser d'un moment à l'autre. Raisonnablement les revenus du capital sont disponibles et peuvent être dépensés en entier sans nuire à l'avenir. Les revenus du travail par contre ne sont pas seulement destinés à couvrir les dépenses immédiates du tra-

vailleur, mais encore à le faire vivre plus tard quand, pour une cause quelconque, il ne pourra plus travailler. Une partie donc de ce revenu n'est pas immédiatement disponible et doit être mise de côté, soit pour parer à la misère, autrement inévitable, de la vieillesse, soit pour mettre la famille à l'abri de la misère.

Car le revenu du travail cessant avec la mort, une partie en doit être employée à assurer les moyens d'existence aux héritiers jusqu'à l'âge où ceux-ci pourront subvenir eux-mêmes à leurs besoins. Pour employer une comparaison, qui est peut-être un peu grossière, mais qui ne contient pas moins un solide fonds de vérité, il faut défalquer du revenu du travail « les frais d'amortissement de la machine humaine : » Il a été dit plus haut du travail qualifié qu'une partie du produit de ce travail n'est pas autre chose que les intérêts et amortissement du capital préalablement dépensés. Ce qui est vrai pour le travail qualifié, l'est aussi, quoique dans une mesure beaucoup plus restreinte, pour tout travail. Avant d'arriver à l'âge où on est capable de travailler, un homme a déjà coûté à sa famille, qui aurait pu autrement capitaliser le revenu employé à l'entretenir et à l'élever. Il est de toute justice, et il est même indispensable, que le travail de l'âge productif non seulement serve aux frais d'existence, mais qu'une partie en soit employée à l'amortissement du capital dépensé, que cet amortissement ait lieu sous une forme ou sous une autre.

Une comparaison s'impose avec les revenus composés du revenu et d'une partie du capital. Les uns comme les autres sont temporaires, et chez les uns comme chez les autres une partie est destinée à la constitution ou à la reconstitution du capital.

Cette partie n'est, pas plus ici que là, disponible et n'augmente en rien la puissance ou la faculté contributive du contribuable. Donc, si le capital ne doit pas être atteint, la taxe proportionnelle à la totalité du revenu global ne porterait et l'impôt ne devrait porter que sur une partie du revenu. Or, la taxe proportionnelle à la totalité du revenu porterait sur le revenu entier. Ceci serait une violation flagrante de la proportionnalité de l'impôt. Le revenu du travail serait de cette façon atteint plus lourdement en comparaison avec le revenu du capital.

Les revenus mixtes, par leur nature même, seraient, quoique dans une moindre mesure, atteints plus que proportionnellement par un impôt proportionnel au volume du revenu. En effet, la partie du revenu qui n'est que la rémunération du travail serait, comme il a été dit plus haut, surchargée par la répartition, et la totalité du revenu se ressentirait forcément de cette surcharge. Toutefois, elle serait moindre pour la totalité du revenu, justement parce qu'elle serait amortie dans une certaine mesure par une meilleure taxation de l'autre partie du revenu, qui représente les intérêts du

capital engagé, et pour laquelle la proportionnalité serait réelle. Mais il est facile à voir que, justement pour cela, les revenus mixtes seraient taxés très inégalement selon les proportions dans lesquelles se mélangent dans chaque revenu mixte, le revenu du capital et le revenu du travail. Plus serait grande la part du capital, plus l'impôt se rapprocherait de la proportionnalité, et, inversement, plus serait grande la part du travail, plus le revenu total serait surchargé.

Pour être moins marquées, les différences entre les diverses catégories de revenus du capital n'en sont pas moins dignes d'arrêter l'attention. Ces revenus, considérés ensemble et comparés avec les revenus proprement dits du capital, seraient tous surchargés par un impôt proportionnel au volume et sans égard à la qualité du revenu. Mais ils le seraient plus ou moins selon les différences qualitatives spéciales à chaque catégorie de ces revenus.

Les annuités terminables à une date fixe seraient le plus lourdement atteintes. Le remboursement du capital, bien caractérisé dans ces annuités, serait en effet traité comme revenu. Or, ni le remboursement simple, ni même le remboursement échelonné, n'est nulle part ailleurs soumis à l'impôt. Il serait éminemment injuste de le soumettre dans le seul cas des annuités terminables. D'autant plus que la confusion entre le revenu et l'amortissement, calculé d'une

façon mathématique, n'est pas possible en l'espèce.

L'injustice serait moindre pour les revenus viagers de toute nature et pour les revenus professionnels. Le remboursement du capital, quoique réel, est bien moins caractérisé. Il est aléatoire doublement. D'abord parce qu'il pourrait ne pas y avoir de remboursement du tout, ensuite parce que le remboursement ne consiste pas en une somme certaine.

Enfin cette injustice de répartition serait encore beaucoup moins sensible pour les revenus du capital engagé dans les valeurs industrielles, et en général celles qui, pour une raison ou pour une autre, présentent une moindre sécurité. L'impôt porterait, il est vrai, non seulement sur le revenu, mais encore sur la prime d'assurance contre les risques de perte de capital ; mais cette prime est d'abord, et en règle générale, moindre que la part d'amortissement dans les annuités terminables et ensuite cette prime en aucun cas ne peut être regardée comme le remboursement véritable du capital engagé. Toutefois, même pour cette catégorie de revenus, la surcharge, comparative-ment avec les revenus normaux du capital, serait très appréciable et nullement justifiée.

On voit, par ce qui précède, qu'à l'exception de revenus normaux du capital, toutes les autres catégories de revenus seraient surchargées par un impôt strictement proportionnel au volume seul des revenus.

En outre, non seulement toutes les catégories, mais presque chaque revenu dans une même catégorie serait atteint d'une manière différente, plus ou moins fortement, selon sa qualité et sa composition, mais en raison inverse de sa puissance contributive. L'égalité de répartition n'existerait pas, car la proportionnalité de l'impôt ne serait que fictive. Le taux, il est vrai, serait toujours le même ; seulement il porterait tantôt sur le revenu proprement dit, tantôt sur le revenu augmenté d'une partie du capital. Forcément il ne pourrait pas être proportionnel à la puissance contributive des revenus, aux facultés des citoyens. Comme la proportionnalité de l'impôt était la seule façon de ne pas changer par l'impôt le rapport des fortunes individuelles, il est clair que cette non-proportionnalité est une façon d'intervenir dans la répartition des richesses.

Or, si même l'intervention de l'État dans la répartition des richesses était admise, même si elle devait être faite par la voie la plus impropre, par la voie d'impôt, il semble impossible que ce soit en ce sens qu'elle puisse être acceptée. En effet, l'intervention de l'État serait ici au préjudice du revenu provenant du travail et du capital placé dans les entreprises industrielles et commerciales, par conséquent au préjudice de la partie la plus active de la nation. Il est plus que certain que les partisans les plus déterminés de l'intervention de l'État seraient d'accord pour rejeter

une telle intervention. A plus forte raison ceux qui n'admettent pas l'intervention de l'État en principe, qui ne l'admettent surtout pas dans la forme la moins franche et la plus dangereuse pour agir sur la répartition, c'est-à-dire par voie d'impôt, ne peuvent-ils avoir aucune raison à l'admettre ici, telle qu'elle serait avec l'impôt proportionnel au volume du revenu et sans aucun égard à sa qualité.

Pour rétablir l'égalité nécessaire dans la distribution de l'impôt entre les citoyens, il est donc indispensable de faire la répartition, non proportionnellement au volume total, mais proportionnellement au revenu au sens propre du mot, et à l'exception de la partie représentant l'amortissement du capital et comprise dans le revenu total. Mais, comme le revenu proprement dit est confondu avec la partie représentant le capital, et qu'il est malaisé, dans l'énorme majorité des cas, de le dégager, on est forcé d'asseoir l'impôt sur la totalité du revenu en question. Il convient donc, puisqu'il s'agit de n'atteindre dans cette totalité que le revenu au sens propre du mot, de distinguer les revenus entre eux selon leur qualité et leur composition, et de les taxer en conséquence. Pour cela il faudrait imposer les revenus d'autant plus faiblement que la part du revenu proprement dit est plus faible, d'autant plus fortement que cette part est plus grande. En un mot il faut, dans la taxation, faire la discrimination de revenus.

A cette discrimination ainsi comprise on a opposé plusieurs arguments, soit pour démontrer son inutilité en principe, soit pour excepter de la discrimination quelques catégories de revenus. On a dit, par exemple, que la partie du revenu destinée à la reconstitution du capital ou présumée telle, peut en fait être employée d'une manière complètement différente. Comme la discrimination doit protéger la reconstitution du capital, elle serait donc inutile du moment qu'on ne fait point cette reconstitution.

La raison n'est que spécieuse. En effet, il importe fort peu, au point de vue de l'égalité de répartition, de savoir comment serait employée la part du revenu représentant l'amortissement du capital. Si cette partie est dépensée tout comme le revenu proprement dit, le contribuable aurait dépensé son capital sans payer d'impôt direct ; mais le cas n'est-il pas le même pour tout autre capital ? Il est inadmissible que l'État se fasse une source de revenus de l'imprévoyance des contribuables, qui, loin d'augmenter, diminue leur capacité contributive.

On a invoqué à peu près les mêmes raisons pour rejeter la discrimination de revenus pour tous les revenus viagers. On les a invoquées avec d'autant plus de force, que le capitaliste qui convertit son capital en une rente viagère indique nettement par là son intention d'augmenter ses moyens de dé-

pense pour la durée de sa vie en sacrifiant le capital. On n'est donc plus en face d'une probabilité, mais d'une certitude. La raison n'en est pas moins mauvaise, et le raisonnement, comme on l'a vu plus haut, pêche par la base. La manière dont le capital est employé ne doit en rien influencer la répartition de l'impôt.

Mais certains auteurs, tout en admettant la discrimination entre les revenus du travail et du capital, et entre ceux-ci et les revenus mixtes, l'ont résolument rejetée pour tous les autres revenus, c'est-à-dire pour les revenus à fonds perdus d'un côté, pour les revenus des valeurs peu sûres de l'autre. On a dit que les annuités ne doivent pas profiter de la discrimination puisque si, d'un côté, elles paient pendant un certain temps un impôt plus élevé, elles n'en paieront pas du tout une fois qu'elles auront cessé de courir, tandis que le revenu normal du capital continuerait d'y être soumis. Il est facile de réfuter cette argumentation. En raisonnant de la sorte, on oublie, en effet, que la partie indûment soumise à l'impôt est destinée par sa nature à la reconstitution du capital dont elle n'est en somme, comme il a été dit plus haut, que le remboursement échelonné. Or, une fois le capital reconstitué, son revenu serait imposé aussi bien que le revenu des autres capitaux. Où peut-on voir là la compensation pour l'impôt indûment payé pendant la reconstitution?

La raison invoquée pour rejeter la discrimination pour les revenus constitués par les intérêts élevés de certaines valeurs procède d'un autre ordre d'idées. On dit que la discrimination, si elle devait comprendre même ces revenus, favoriserait la spéculation. Cette assertion n'est exacte qu'en partie. Il est vrai que ces valeurs qui se prêtent le plus à la spéculation profiteraient de la discrimination en ce sens qu'elles paieraient relativement moins d'impôt, mais il est exagéré de dire que la discrimination serait une faveur pour cette catégorie de valeurs. Comme pour tous les autres, elle ne serait qu'une mesure de justice, de réparation qui ne les favoriserait que dans la mesure où elles étaient mal traitées auparavant. Les exclure de la discrimination serait commettre sciemment une injustice. En même temps, ce serait changer le caractère de l'impôt. En effet, si la spéculation est un mal, il faudrait tâcher de la supprimer et non point de s'en faire une source de revenus. L'impôt ne peut et ne doit pas être une punition, il est et il doit rester « l'honorable obligation de contribuer aux charges publiques ». L'État a bien d'autres moyens, plus propres et plus efficaces surtout, pour lutter contre un mal, sans se servir de l'impôt.

Il reste à dire quelques mots de l'opinion exposée plus haut, selon laquelle la discrimination ne devrait être faite que pour les revenus ne dépassant pas un

certain maximum. Elle est en contradiction formelle avec le caractère et le rôle de la discrimination de revenus. En effet, la discrimination est nécessitée par les différences de qualité des divers revenus. Ces différences qualitatives existent indépendamment de différences quantitatives, c'est-à-dire aussi bien pour les petits que pour les gros revenus. Si l'on doit en tenir compte dans un cas, il est absolument juste, et conforme d'ailleurs aux véritables intérêts de l'État, d'en tenir compte dans l'autre.

C'est d'ailleurs toujours cela qu'on oublie en faisant ou en proposant toutes ces restrictions de la discrimination. On semble croire que la discrimination de revenus est faite et doit être faite dans l'intérêt de certains contribuables, et, partant, au préjudice des autres. En vérité, rien n'est plus faux. C'est l'intérêt général qu'on doit avoir en vue. Or, l'intérêt, aussi bien de l'État que des contribuables pris en masse, est que l'impôt soit réparti de la façon la plus équitable, la moins onéreuse pour chacun, c'est-à-dire le plus également possible.

Donc si la discrimination, comme c'est le cas, est nécessaire pour obtenir cette égalité, elle est par là même justifiée dans son principe et pour tous les revenus qui seraient, sans cela, inégalement imposés.

CHAPITRE II

I

LES DIFFICULTÉS QUE PRÉSENTE L'APPLICATION DU PRINCIPE

Il s'agissait, dans le chapitre précédent, de démontrer la nécessité de la discrimination de revenus. L'étude des différences qualitatives de revenus, et des effets qu'aurait eu, au point de vue de l'égalité de répartition des charges publiques, un impôt strictement proportionnel au volume des revenus, suffit à justifier pleinement cette discrimination dans son principe. Mais le principe de la discrimination une fois admis, il reste à examiner le côté purement technique de la question, c'est-à-dire déterminer les règles de son application.

Ce côté technique de la question n'est pas le moins important. Si juste que soit en elle-même une mesure, si désirable qu'il soit de l'introduire dans la législation

positive, cette introduction n'est pas toujours possible, et, même possible, elle ne laisse pas que d'être fort difficile. En effet, dans la législation en général, et surtout dans la législation fiscale, les préoccupations d'une justice idéale ne pèsent souvent pas d'un poids décisif. La matière est si complexe, si difficile à analyser, que le législateur est contraint de viser plutôt à la facilité d'application et de se contenter d'une justice relative qu'à une haute perfection théorique. Il convient de ne pas oublier que le principe à introduire dans la législation n'est jamais seul à considérer et que, justement à cause de l'extrême complication de la vie sociale, une réforme qui aurait par certains côtés des résultats très avantageux, pourrait avoir sur d'autres points des inconvénients tout aussi, sinon plus grands, et qui annuleraient toute l'économie de la réforme.

Il serait loisible aux théoriciens de ne tenir aucun compte des faces multiples de la question et de ne point entrer dans les détails de l'application du principe qu'ils préconisent. Mais, si la théorie veut garder sa part légitime d'influence sur la législation, elle doit tenir compte le plus possible des difficultés d'application que peuvent présenter les principes par elle posés. Si elle se contente de poser simplement certains principes, sans se préoccuper des difficultés et même de la possibilité de les appliquer, elle risquerait de

perdre du coup toute influence sur la législation et de verser dans l'utopie.

Pour revenir au sujet traité ici, il faut, le principe de la discrimination une fois admis, examiner comment on pourrait faire la discrimination de revenus ?

A priori, il paraît que la réponse à cette question doit être toute trouvée. Les phénomènes, dont l'observation a fait admettre le principe de la discrimination, devraient servir tout naturellement de guide pour déterminer les règles d'application de ce principe. Pour faire, par exemple, la discrimination des revenus permanents et des revenus terminables, de la façon la plus équitable et en même temps la plus commode, et pour l'État et pour les particuliers, il semble suffisant et conforme aux conclusions du précédent chapitre, de défalquer du revenu terminable la partie représentant le remboursement du capital et de ne le taxer que pour le reste.

Un examen un peu plus approfondi démontre bien vite que la question est malheureusement beaucoup plus compliquée, et sa solution beaucoup plus difficile. Pour démontrer que la discrimination de revenus est juste et nécessaire, il suffit en effet de constater *grosso-modo* que les différences qualitatives de revenus sont de nature à entraîner les plus graves inégalités dans la répartition de l'impôt, si on n'en tenait

pas compte. Mais l'impôt demande une assiette beaucoup plus solide que ne l'est cette constatation. Il ne suffit point de savoir que la puissance contributive d'un revenu est moindre que celle d'un autre, il faut encore pouvoir déterminer, d'une manière précise, dans quelle mesure elle l'est. Il faut donc connaître tout d'abord très exactement la différence entre les revenus de diverses qualités au point de vue de leur puissance contributive.

En outre, comme l'impôt n'est point assis sur une ou l'autre catégorie de revenus, mais sur chaque revenu individuellement, il est nécessaire de connaître non seulement la puissance contributive relative de chaque catégorie de revenu, mais aussi la puissance contributive absolue de chaque revenu pris individuellement.

Ces données précises, nécessaires pour l'établissement de l'impôt, manquent complètement. D'un côté, il est impossible de trouver un rapport fixe et certain entre les revenus de différentes qualités, c'est-à-dire de déterminer d'une manière précise dans quelle mesure varie la puissance contributive d'un revenu selon sa qualité. D'un autre côté, même dans le cas où ce rapport serait connu, il serait, sinon impossible, du moins extrêmement difficile de déterminer la puissance contributive de chaque revenu dans une même catégorie.

C'est là la première cause de difficultés.

La seconde est dans l'extrême complexité de composition des revenus des particuliers dans nos sociétés modernes. Les revenus homogènes, c'est-à-dire composés en entier de revenus de la même qualité, y sont fort rares. Ces revenus-là ne forment, surtout dans les pays où la fortune est très divisée, que des exceptions. En règle générale, les revenus sont hétérogènes. Un revenu global est composé presque toujours de revenus de toutes qualités, et les proportions pour lesquelles y entre chacun de ces revenus sont extrêmement variables d'un revenu global à l'autre. Les éléments qui entrent dans la composition d'un revenu global ne sont d'abord pas toujours les mêmes; ensuite les mêmes éléments ne sont pas également représentés dans chaque revenu.

Donc, même si on pouvait connaître la puissance contributive exacte de chaque élément de composition, pour savoir quelle est la puissance contributive du revenu global, il faudrait connaître les éléments qui entrent dans sa composition et la proportion dans laquelle chacun de ces éléments y est représenté. Le législateur ne pourrait pas aller aussi loin et, à moins de laisser à l'administration de rechercher comme bon lui semble la composition de chaque revenu, il serait contraint de diviser tous les revenus en un certain nombre plus ou moins grand de catégories, et d'é-

dicter pour chaque catégorie des règles spéciales selon lesquelles on établirait cette composition.

Or, si cette composition varie d'un revenu à l'autre, comment leur appliquer des règles communes? Le législateur aura beau multiplier les catégories, elles resteront toujours suffisamment grandes encore pour comprendre des revenus très différents. On aura obtenu beaucoup plus de complication que de justice. La législation des patentes en France — pourtant une des plus parfaites, sinon la plus parfaite dans son genre — est devenue en quelque sorte inextricable à force de suivre le développement de la richesse privée, et spécialement le développement de l'industrie et du commerce, et la différenciation quantitative toujours plus grande des revenus de cette catégorie. Or, il ne s'agissait pour l'impôt des patentes que d'atteindre un certain genre de revenus, les bénéfices commerciaux et industriels à l'exclusion des autres, et en ne tenant compte que du volume de de ces revenus.

A quelles complications n'aboutirait-on pas si on devait taxer de la sorte la totalité des revenus et les taxer en raison, non seulement du volume, mais encore de la qualité? En réalité, les difficultés seraient impossibles à surmonter.

Il est clair qu'en raison de toutes ces difficultés, une solution rationnelle de la question ne peut pas exister

pratiquement, et cela indépendamment des difficultés spéciales à chaque pays. De quelque façon que l'on fit la discrimination de revenus, il y aurait toujours une part incompressible d'injustice et d'inégalité.

Peut-être serait-on tenté de conclure de là que la discrimination, ne pouvant pas être absolument juste en pratique, doit être abandonnée, quoique juste en principe. Injustice pour injustice, on éviterait de cette façon au moins les complications souvent très fâcheuses en matière fiscale. Ce raisonnement n'a que l'apparence du bon sens. Quoiqu'il soit malheureusement vrai que la question de la discrimination ne comporte pas de solution absolument juste, elle pourrait en avoir d'autres qui ne seraient justes que relativement, mais répondraient aux exigences de la justice distributive forcément mieux qu'un impôt proportionnel au volume des revenus et sans aucun égard à leur qualité. Or, s'il n'est pas toujours possible d'arriver à une justice absolue, il faut au moins tâcher de s'en approcher le plus possible. Il est certain que la discrimination de revenus est une nouvelle complication de la législation de l'impôt. Mais, malheureusement, en ces matières tout progrès emporte fatalement des complications nouvelles. A mesure que la société se développe et que l'impôt s'adapte mieux à ce développement, il devient en même temps, et nécessairement, toujours plus compliqué. Les taxes simples ont, selon

le mot d'un illustre économiste, ce défaut d'être extrêmement injustes. Certes il ne faut pas comprendre par là que toute taxe compliquée soit de ce fait juste, ni qu'il faille rechercher les complications inutiles, mais bien que le législateur, dans la recherche de la justice distributive, ne doit pas être arrêté par une crainte exagérée des complications.

Donc, si la question de la discrimination de revenus ne comporte pas une solution rationnelle, il convient de rechercher celle qui s'en rapproche le plus et satisfait, dans la plus grande mesure, au principe de l'égalité de répartition de l'impôt.

II

LA DISCRIMINATION DIRECTE

En passant à l'examen des divers systèmes de discrimination, il convient d'abord de répondre à une question qui se pose d'elle-même.

Si les difficultés exposées plus haut n'existaient pas, si l'on pouvait déterminer d'une manière précise la puissance contributive de chaque élément qui entre dans la composition d'un revenu particulier, et si cette composition était toujours la même, quel serait la

manière la plus rationnelle de faire la discrimination de revenus ?

La solution pourrait être, pour ainsi dire, mathématique. Il y aurait autant de taux différents qu'il y a de revenus de qualités différentes et ils seraient proportionnels à leur puissance contributive.

Ensuite la composition du revenu du contribuable étant connue, on trouverait le taux applicable à ce revenu par un calcul arithmétique.

Si on suppose, par exemple, que la moitié du revenu du travail doit être, pour les causes indiquées plus haut, employée à l'amortissement du capital dépensé et à la constitution d'une réserve pour la vieillesse, en un mot, si la puissance contributive du revenu du travail était deux fois moindre que celle du revenu du capital, il est évident que ce dernier devrait être imposé selon un taux deux fois plus élevé. Si on suppose encore qu'en dehors des revenus homogènes, il n'existe que des revenus composés de la même manière, par exemple pour la moitié par les revenus du travail et pour l'autre moitié par les revenus du capital, le taux d'un revenu global serait ou celui des revenus du capital, ou celui des revenus du travail ou enfin pour les revenus composés, la moyenne de ces deux taux.

Ce serait là la discrimination directe. Ses avantages sont faciles à saisir. La discrimination faite directement sur les données précises atteindrait sûrement son but.

Elle ne pourrait ni être déjouée par le contribuable, ni faussée par le jeu d'incidence. Elle pourrait s'adapter à n'importe quel système fiscal sans provoquer des complications trop grandes. Mais l'avantage le plus appréciable d'une discrimination ainsi opérée serait, sans contestation, celui d'être absolument juste. Basée sur des calculs pour ainsi dire mathématiques, elle rendrait impossibles toute inégalité comme tout arbitraire. Ce serait, en un mot, la discrimination rationnelle.

Mais, pour arriver à concevoir une telle discrimination, on a dû faire deux séries de suppositions. D'abord, qu'un rapport fixe, certain et toujours le même existe entre la puissance contributive des diverses catégories de revenus, ensuite, que les revenus des particuliers ont toujours la même composition, s'ils ne sont pas homogènes. Il est loin d'en être ainsi en réalité et c'est même le contraire qui est vrai. Alors, pour faire la discrimination quand même directement, il faudrait déterminer arbitrairement ce qui ne peut pas être déterminé autrement, c'est-à-dire, un rapport fixe entre les différents revenus quant à leur puissance contributive, et la part de chaque catégorie de revenus dans le revenu total. En un mot, il faudrait, tout en se rendant compte que les suppositions faites plus haut ne répondent pas à la réalité, agir comme si elles y étaient conformes.

Cet arbitraire est le grand et inévitable inconvénient de la discrimination directe. Il tient à la nature des choses. Quelles seraient ses conséquences ?

Pour arriver à appliquer aux revenus le taux de l'impôt, on serait forcé de les ranger dans plusieurs catégories selon leur composition présumée. En admettant que chaque revenu fût bien rangé dans la catégorie qu'il faut, ces catégories, quelque nombreuses qu'elles fussent, ne pourraient qu'être encore assez grandes pour englober chacune, des revenus trop inégaux et de composition par trop différente. En établissant ces catégories, la loi, malgré toutes les complications par lesquelles on chercherait à la mettre au niveau de la richesse nationale et à lui en faire suivre le progrès, ne pourrait pas tenir compte de tous les éléments qui influent sur la qualité des revenus.

Mais il est fort probable qu'à cause des énormes difficultés techniques, on ne pourrait faire qu'un nombre très restreint de catégories. Les injustices n'en seraient que plus grandes. Même si le taux n'était pas déterminé arbitrairement, mais déduit des observations scientifiques, il ne serait juste que pour toute la catégorie prise dans son ensemble ; mais il serait souverainement injuste pour chaque revenu de cette catégorie considéré à part, en raison de l'extrême différence qualitative des revenus dans une même catégorie. Ce taux ne s'appliquerait à peu près justement qu'à un

nombre fort restreint de revenus dans chaque catégorie ; pour l'immense majorité il serait, soit trop bas, soit trop élevé. Les premiers profiteraient du préjudice fait aux autres, sans que l'État en retire aucun profit, en dépit du poids énorme qui pèserait sur un grand nombre de ses citoyens. Il est même probable qu'il en serait la première victime. En effet, le poids de l'impôt se mesure toujours d'après ceux qui sont le plus chargés, et, hésitant de les surcharger encore, l'État ne pourrait pas augmenter l'impôt de toute la catégorie, quand bien même cette augmentation pourrait être facilement supportée par une grande partie des contribuables de cette catégorie.

Mais, tous ces défauts, si grands qu'ils soient, seraient encore beaucoup plus accentués, si au lieu d'être déterminé scientifiquement, le taux de l'impôt était fixé au hasard ou déterminé par les considérations étrangères au souci de la justice distributive. Or, ce n'est que de cette façon-là qu'il pourrait être fixé, car il serait tout à fait impossible de le déterminer autrement. En effet, par quel autre moyen que l'arbitraire pourrait-on arriver à trouver la moyenne entre un très grand nombre de revenus, dont la composition est extrêmement variable, si on ne connaît ni le nombre de revenus entrant dans chaque catégorie ni la composition de chacun d'eux.

Cet arbitraire, indépendamment de toutes les injus-

tices qu'il entraîne, a également de graves inconvénients au point de vue politique. Il y a, en effet, un grand danger à admettre en principe l'arbitraire dans la fixation du taux. Le législateur, qui ne serait plus arrêté par aucune règle sûre, pourrait se laisser aller à des abus regrettables et se servir de la faculté qu'on lui laisse de déterminer le taux de chaque catégorie de revenus, pour des desseins qui n'ont rien de commun avec la discrimination. Cet inconvénient, pour être plutôt d'ordre politique, n'en est pas moins très grand et, vu son importance considérable dans la pratique, on doit l'envisager sérieusement.

Ce sont là les principaux avantages et inconvénients de la discrimination directe. Elle a été appliquée dans quelques pays, et il sera parlé plus loin de ces applications. Ici il suffira de remarquer que, par la nature même de ces inconvénients, son application suppose une administration puissante et scrupuleuse, les contribuables dociles et depuis longtemps habitués à l'ingérence administrative. Faute de ces conditions, il est douteux qu'elle puisse donner des résultats satisfaisants.

III

LA DISCRIMINATION MÉCANIQUE OU INDIRECTE.

On a vu que les inconvénients de la discrimination directe sont nombreux et très importants. Il n'est pas étonnant, dès lors, qu'on a cherché à les éviter en opérant la discrimination de revenus d'une façon moins directe, et à tourner les difficultés qu'on ne pouvait pas surmonter.

Une des causes principales de ces difficultés était dans l'extrême variété de composition des revenus des particuliers. Pour taxer équitablement ces revenus, il aurait fallu appliquer à chacun d'eux un taux spécial, calculé d'après sa composition. Comme ce taux ne pourrait, dans ce cas, être déterminé que par l'administration, et sans qu'aucune garantie efficace puisse être donnée au contribuable, il est naturel que le législateur, préférant même une certaine somme d'injustice à l'arbitraire administratif, le pire de tous, détermine plutôt ce taux lui-même, mais en rangeant tous les revenus dans un plus ou moins grand nombre de catégories. On a pu voir les inconvénients qui en résultent.

Mais si, au lieu de faire la discrimination en variant

le taux de l'impôt pour chaque catégorie de revenus, on essayait de le faire en variant son assiette et laissant le même taux pour tous les revenus, cette difficulté au moins serait contournée.

Dans ce but, on créerait une double imposition, et la discrimination serait faite par la coexistence de deux impôts ayant une assiette différente. D'après ce système, tous les revenus, sans distinction de qualité, seraient atteints par l'impôt sur le revenu. Pour tenir compte ensuite des différences qualitatives de revenus, on établit un impôt qui frapperait le revenu, naturellement, mais serait assis, non sur celui-ci, mais sur le capital.

Quels seraient les effets de cette double imposition sur les différentes espèces de revenus ? Si l'on considère d'abord les revenus dont la source est différente, on voit facilement que ces revenus ne seraient pas tous atteints de la même façon. Il est évident que les revenus du capital seraient atteints deux fois : d'abord, par l'impôt sur le revenu, ensuite par l'impôt sur le capital. Les revenus du travail, en revanche, ne seraient frappés que par l'impôt sur le revenu. Quant aux revenus mixtes, ils seraient tous, comme les revenus du capital, atteints deux fois, mais nécessairement moins lourdement que ceux-ci. En raison de leur composition, ils n'auraient à supporter l'impôt sur le capital que pour une partie, celle qui repré-

sente les intérêts du capital engagé dans l'entreprise. Pour le reste, ils ne seraient atteints que par l'impôt sur le revenu.

Comme on le voit, selon ce système, les revenus du capital seraient le plus, les revenus du travail le moins imposés. Les revenus mixtes le seraient plus ou moins lourdement, selon que le capital engagé est plus ou moins fort et en proportion de ce capital, mais en tout cas plus lourdement que les revenus du travail et moins que les revenus du capital.

Si l'on considère maintenant l'autre groupe de revenus, c'est-à-dire ceux composés de l'intérêt normal et d'une partie du capital productif de cet intérêt, on s'aperçoit qu'eux non plus ne seraient pas soumis à l'impôt dans la même mesure. Les revenus viagers, les annuités, et les revenus du travail qualifié ne pourraient être atteints que par l'impôt sur le revenu. Les revenus de valeurs peu sûres, et en général ceux qui proviennent des capitaux portant des intérêts plus élevés que l'intérêt normal, seraient par contre frappés par l'impôt sur le revenu et par l'impôt sur le capital. Seulement, l'impôt sur le capital y serait d'autant plus fort, que l'intérêt est relativement plus élevé, c'est-à-dire la prime d'assurance contre le risque de pertes plus grandes.

On voit que ce système de discrimination néglige certaines différences qualitatives de revenus et qu'il

est, par là, moins parfait que ne l'aurait été la discrimination directe, si elle pouvait être rationnellement appliquée. Outre qu'il met sur le même pied les revenus du travail, simple ou qualifié, les revenus voyageurs et les annuités terminables, il ne tient non plus aucun compte de la plus ou moins grande rapidité de l'amortissement du capital. Ceci est surtout injuste pour les annuités terminables. Mais ce défaut est d'une importance secondaire et l'infériorité de ce système comparé avec celui de discrimination directe n'est qu'apparente. En réalité, comme la discrimination directe ne peut pas être appliquée d'une manière rationnelle, la discrimination mécanique lui est supérieure même sur ce point.

Il en est un autre où sa supériorité est manifeste. Si la discrimination de revenus est faite par l'impôt sur le capital, il n'y a plus à se préoccuper de la composition des revenus des particuliers. La discrimination s'opère d'une manière mécanique, et il suffit pour cela d'imposer le capital total du contribuable. S'il se trouve que le revenu global comprend également des revenus provisoires, ceux-là ne seraient atteints que par l'impôt sur le revenu. C'est peut-être l'avantage principal de ce système.

Il n'est pas étonnant qu'avec de tels avantages ce système ait trouvé des défenseurs et des partisans convaincus. Il a été surtout défendu et préconisé par

les économistes allemands et ceux, parmi les Etats allemands, qui ont adopté, dans leur législation, le principe de la discrimination de revenus, ont appliqué ce système. La raison en est peut-être dans les conditions spéciales à l'Allemagne, qui ont, dans une certaine mesure, fait perdre de vue ses inconvénients.

Ces inconvénients sont malheureusement très graves.

Il a été dit plus haut qu'il existe, pour l'application de la discrimination de revenus, deux causes de difficultés. Le système qui vient d'être exposé tourne les difficultés causées par la variété de composition des revenus. Si on était à même de déterminer exactement, d'une façon certaine, la différence de puissance contributive des revenus, on aurait pu arriver, par ce système, à taxer tous les revenus, quelle qu'en soit la composition, proportionnellement à leur puissance contributive. Mais, c'est là le point faible du système, la différence de puissance contributive qu'il faudrait connaître d'une manière précise, est justement impossible à déterminer. Donc, aussi bien avec ce système qu'avec tous les autres, la question de la mesure dans laquelle on doit surtaxer les revenus du capital reste entière. On ne pourrait la résoudre qu'arbitrairement.

Ce défaut lui est, il est vrai, commun avec tous les

autres systèmes. Mais il présente ici des inconvénients exceptionnels. L'impôt sur le capital, dont on est forcé de se servir pour imposer différemment les revenus de qualités différentes, pourrait prêter à une équivoque. Il pourrait faire croire aux contribuables qu'on a cherché à atteindre, non la différence en plus de la puissance contributive du revenu du capital, mais le capital lui-même en tant que propriété. On pourrait le regarder, en un mot, comme un moyen et comme un commencement d'expropriation de ce même capital. Ce danger n'est que trop réel. En matière de finances, en général, il est très nécessaire de ne pas laisser de place aux interprétations arbitraires et à l'équivoque. Dans ce cas-ci on pourrait, grâce au doute jeté dans les esprits, être tenté de pousser, pour des raisons plus ou moins avouées, trop loin la surtaxe sur le revenu du capital et, par là, changer son caractère. D'autant plus qu'il n'existe point de critérium et que la fixation du taux de cette surtaxe est, par conséquent, une question d'opportunité et d'appréciation.

Si le système était autrement sans reproche, si on pouvait savoir dans quelle mesure exactement il faudrait faire la discrimination, on pourrait passer outre et ne pas se soucier davantage de cet inconvénient plutôt politique. Mais, dans un système dont les avantages sont relatifs, il n'est que très naturel d'en tenir compte.

Il existe un autre inconvénient d'ordre technique. Pour faire la discrimination des revenus par ce système, il faudrait connaître, non seulement le revenu, mais encore le capital de chaque contribuable. Pour les capitaux immobiliers, ce serait une chose relativement facile. Il en est autrement des capitaux mobiliers. On sait par quels moyens on peut établir le revenu imposable de chaque contribuable : la taxation d'office, la déclaration du contribuable, la taxation d'après certains signes extérieurs. On a tout dit sur les mérites respectifs de chacun de ces moyens, et il serait inutile d'y insister. Pour l'impôt sur le capital, le choix se rétrécit. Il n'est pas possible, en effet, de déterminer le capital mobilier d'après les signes extérieurs. Donc, si on ne veut ni de taxation d'office, ni de déclaration obligatoire; il est impossible de faire la discrimination. Or, comme on peut avoir des raisons sérieuses, dans certains pays, de ne vouloir ni de taxation, ni de déclaration, le système devient impraticable.

Nous avons considéré jusqu'à maintenant l'hypothèse d'un impôt unique sur le revenu et d'un impôt unique sur le capital. Si nous n'avons envisagé que cette hypothèse, c'est uniquement pour faciliter la discussion des résultats. Il est évident que les effets seraient les mêmes si, au lieu d'un impôt unique sur le revenu et d'un impôt unique sur le capital, on établis-

sait soit plusieurs impôts sur les revenus, soit plusieurs impôts sur les capitaux, pourvu que tous les revenus et tous les capitaux fussent soumis à un de ces impôts et qu'un même taux fût adopté pour tous les impôts assis sur le revenu et un autre pour tous les impôts assis sur le capital.

Mais, si les avantages restaient les mêmes, les inconvénients qui viennent d'être signalés pourraient être atténués dans une certaine mesure. En quoi cette multiplicité diminuerait-elle les inconvénients du système ?

D'abord, parce qu'elle ne pourrait pas donner lieu aux interprétations abusives. Assis sur les capitaux, et non sur le capital, l'impôt ne prêterait pas à l'équivoque dont il a été parlé plus haut. Ne pouvant pas supprimer l'arbitraire, on diminuerait au moins la tentation de s'en servir. Ensuite, la multiplicité des impôts assis sur le capital faciliterait la taxation. Il serait peut-être possible, dans ce cas, de déterminer le capital imposable sans recourir ni à la taxation d'office, ni à la déclaration obligatoire du contribuable.

Mais l'avantage le plus évident de la multiplicité des impôts, tant sur le capital que sur le revenu, est de pouvoir se plier très facilement au régime des contributions directes déjà existant dans le pays où on voudrait appliquer la discrimination. Il suffirait pour

cela, le plus souvent, de donner une plus grande extension à un des impôts déjà existants. Par contre, le système d'un impôt unique sur le capital et sur le revenu entraînerait la suppression de tous les impôts directs et leur remplacement par l'impôt sur le capital de l'autre. Or, un pareil bouleversement du régime des impôts directs serait, le plus souvent, hors de proportion avec le but à atteindre.

Nous nous étendrons d'ailleurs davantage sur ce sujet avant de passer à l'étude de la législation ; ici, nous avons cru utile de l'indiquer comme un des principaux, sinon le principal avantage de la multiplicité des impôts sur les revenus et sur les capitaux.

IV

LA DISCRIMINATION ACCIDENTELLE ET SPONTANÉE

La discrimination directe et la discrimination mécanique, étudiées plus haut, ont un point commun. L'une et l'autre sont le résultat de la volonté du législateur de tenir compte des différences qualitatives des revenus. Après en avoir admis le principe, le législateur l'applique ouvertement et, dans ce but, modifie dans une certaine mesure le régime des impôts directs.

Dans ce cas, la discrimination s'opère d'une façon apparente et en vertu des lois créés à cet effet.

Il se peut, pourtant, que le principe de la discrimination des revenus n'étant pas admis par le législateur, cette discrimination existe quand même dans une certaine mesure. Elle résulte alors de l'ensemble du régime des impôts directs (1) sans être instituée d'une manière expresse par la loi, soit que le législateur ait voulu cacher ses intentions, soit qu'elle se fasse en dehors et même contre sa volonté.

Il ne s'agit pas ici, bien entendu, de la discrimination illégale, par exemple celle qui résulterait de la fraude. Ce cas peut se représenter, et se présente malheureusement souvent; mais outre qu'il peut agir aussi dans le sens contraire et supprimer la discrimination faite par la loi ou fausser complètement ses effets, il nous semble qu'on ne doit, dans la législation, tenir compte de la fraude qu'en vue de sa suppression.

Il s'agit de la discrimination qui existe par l'effet de l'ensemble de la législation sans qu'on ait eu en vue de la créer. Elle est alors strictement légale.

Il est vrai que la discrimination, dans ce cas, n'est que rudimentaire. Résultant tantôt de la coexistence

(1) Nous comprenons ici dans les impôts directs, contrairement à la définition administrative, l'impôt sur les successions et, naturellement, l'impôt sur les valeurs mobilières.

de certains impôts, tantôt de la manière dont ils sont assis, elle n'existe presque jamais pour tous les revenus et ne s'opère que très imparfaitement. C'est une discrimination pour ainsi dire accidentelle. Elle n'en est pas moins très importante à connaître. Il se pourrait souvent que le législateur eût le plus grand intérêt à ne pas appliquer le principe de la discrimination ouvertement, il serait alors forcé de recourir au perfectionnement de la discrimination qui s'opère déjà incidemment.

Si la discrimination de revenus pouvait être faite sur des données précises, d'une façon pour ainsi dire mathématique, il n'y aurait évidemment aucun inconvénient, ce serait plutôt un grand avantage, que de l'opérer ouvertement. Chacun se rendant compte de la justesse de cette mesure, il ne pourrait pas y avoir de difficultés sérieuses à la faire accepter par les contribuables.

Mais, du moment qu'il est à peu près impossible de justifier d'une manière sûre et précise, non pas le principe même de la discrimination, mais surtout la façon dont on l'applique, la question change de face. Car, à quelque système que l'on s'arrête, il y aurait forcément des contribuables qui seraient favorisés au préjudice des autres. Comme, d'un autre côté, on ne pourrait jamais suffisamment justifier pourquoi on s'est arrêté plutôt à un taux qu'à un autre, on peut faci-

lement prévoir les difficultés sans nombre que rencontrerait le législateur, surtout dans les pays où l'opinion publique a une influence directe sur la législation. Il est très aisé de dire que, faute de pouvoir arriver à la perfection au point de vue de la justice distributive, on doit chercher le système d'impôt le moins injuste. Dans la pratique, rien n'est plus difficile en matière d'impôt que de faire accepter le remplacement d'une répartition défectueuse par une autre qui, tout en étant beaucoup plus juste, serait encore injuste dans une certaine mesure, ou pourrait seulement être considérée comme telle par les contribuables.

L'exemple nous est donné par ce qui s'est passé avec l'impôt foncier en France. On sait qu'une première répartition de cet impôt, faite lors de son établissement sur des données très insuffisantes et inexactes, qui par conséquent déjà en ce moment était très inégale, n'a jamais pu être réparée en dépit de tous les efforts. On était à peu près d'accord sur la nécessité de la péréquation de cet impôt (1). La cause de cet insuccès a été très bien dégagée et définie par M. Vandal dans son rapport sur l'enquête faite de 1851 à 1854 par voie administrative sur la répartition de l'impôt

(1) Cet accord est déjà moins parfait aujourd'hui. La nécessité, et surtout la justice de la péréquation de l'impôt foncier, est niée par certains auteurs.

foncier et sur l'état de la propriété immobilière en France. Avant d'exposer les résultats de cette enquête et après avoir insisté sur la façon consciencieuse dont elle avait été conduite, il indique les raisons pour lesquelles on ne peut pas l'utiliser pour la péréquation de l'impôt foncier :

« S'il ne s'agissait que de procéder mécaniquement à la distribution du montant total de l'impôt, proportionnellement aux revenus, rien assurément ne serait plus simple ni plus facile ; mais le remaniement des contingents, qui touche aux intérêts les plus délicats des populations, présente un côté moral ou politique que l'on ne saurait négliger. Il serait à craindre que ce remaniement ne suscitât des difficultés dont on aurait peine à sortir. L'exactitude des évaluations ne pouvant, quelles que soient la solidité et l'étendue des bases sur lesquelles on les a fait reposer, être démontrée d'une manière mathématique, les départements ménagés par l'impôt pourraient toujours trouver quelque prétexte pour attaquer leurs revenus comme exagérés et soutenir, au contraire, que ceux des autres départements ont été atténués. »

Il est vrai qu'il s'agissait là d'un impôt de répartition, et les réclamations devraient, semble-t-il, être moins nombreuses avec un impôt de quotité. Mais cette différence ne doit pas être aussi grande qu'on pourrait le croire. Qu'il s'agisse d'un impôt de réparti-

tion ou d'un impôt de quotité, l'impôt n'en reste pas moins une répartition de charges publiques sur les contribuables, et ceux-ci s'en rendent très bien compte. La forme est seule changée, le fond reste toujours le même et, en définitive, ce qui n'aurait pas été payé par les uns le serait forcément par les autres. Donc les récriminations resteraient toujours nombreuses.

Mais, entre la péréquation de l'impôt foncier et l'introduction du principe de la discrimination de revenus, il existe une autre différence qui n'est pas toute à l'avantage de cette dernière. A cause de la nouveauté relative de la discrimination de revenus dans la législation, il serait fort difficile de faire comprendre sa nécessité et la justesse de son principe à ceux dont elle léserait les intérêts. Leurs récriminations prendraient même un air de légitimité en face d'un taux fixé arbitrairement.

Il y a donc bien des chances pour qu'un gouvernement dépendant de l'opinion ne se décide jamais à endosser de pareilles responsabilités par l'introduction ouverte du principe de la discrimination de revenus. Il serait contraint, s'il veut l'introduire quand même dans la législation, de chercher le moyen de faire la discrimination de revenus d'une façon moins apparente. C'est alors qu'il pourrait essayer d'utiliser les divers éléments de discrimination qui se trouvent déjà dans la législation fiscale, et tâcher de les coordonner en

créant pour ainsi dire un système de discrimination non apparente.

Ce n'est pas à ce seul point de vue qu'il est intéressant d'étudier les éléments de discrimination qui peuvent exister dans une législation et en dehors de la volonté du législateur. Même si le principe de la discrimination de revenus est admis et ouvertement appliqué selon l'un ou l'autre des systèmes exposés plus haut, certains impôts, par leur nature ou par certaines particularités d'assiette, pourraient créer une discrimination accidentelle, qui ferait alors double emploi, dans une certaine mesure, avec la discrimination expressément établie par la loi. Pour éviter cet inconvénient, il s'agit donc, lors de l'application du principe de discrimination, de tenir compte de la discrimination qui pourrait déjà exister par l'effet de l'ensemble des lois fiscales.

Cette discrimination peut provenir de trois causes : 1° de la coexistence des impôts réels et des impôts personnels ; 2° de la manière dont on établit le revenu imposable à l'impôt sur le revenu ; 3° et de l'existence de l'impôt sur les successions.

Il s'agit de savoir comment et dans quelle mesure s'opère la discrimination de revenus dans chacun de ces trois cas.

V

LA DISCRIMINATION PAR LA COEXISTENCE DES IMPÔTS
RÉELS ET DES IMPÔTS PERSONNELS

Si l'ensemble des impôts directs dans un pays est composé, d'un côté, des impôts réels assis sur les biens, et, de l'autre, d'un ou plusieurs impôts personnels destinés à atteindre tous les revenus d'un contribuable sans distinction d'origine, il arrive, dans presque tous les cas, qu'une discrimination plus ou moins imparfaite, mais cependant réelle, s'opère entre les revenus par cette seule coexistence. En effet, les impôts réels portent pour la plupart et surtout sur les revenus du capital, tant mobilier qu'immobilier. Les impôts personnels portant par définition sur tous les revenus, on voit que les revenus du capital seraient atteints d'une manière générale deux fois par l'impôt et supporteraient une surcharge, en comparaison avec les revenus du travail, soumis presque exclusivement aux impôts personnels.

Si l'on considère, par exemple, dans le système des contributions directes en France, la contribution personnelle et mobilière, comme un impôt sur le revenu déterminé d'après les signes extérieurs, il reste encore

quatre impôts réels : l'impôt foncier, l'impôt sur les portes et fenêtres, l'impôt des patentes, et l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières (1). De ces quatre impôts, trois portent sur les revenus du capital. Le quatrième, impôt des patentes, porte sur les bénéfices industriels et commerciaux, donc sur les revenus mixtes. Tous les revenus, soumis déjà à l'un de ces quatre impôts réels, sont atteints une seconde fois par la contribution personnelle et mobilière. Par contre, les revenus du travail, à quelques exceptions près, ne sont soumis qu'à cette contribution.

Mais s'il est facile de voir, par cet exemple, que la discrimination des revenus existe par la coexistence des impôts réels et impôts personnels, on peut voir, en même temps, qu'elle n'est ordinairement que rudimentaire. Certains revenus du capital peuvent ne pas être soumis aux impôts réels, et, par conséquent, ils échapperont à la discrimination et seront traités à l'égal des revenus du travail. En revanche, les revenus du travail et les revenus temporaires en général peuvent se trouver atteints par les impôts personnels et

(1) L'impôt sur les portes et fenêtres est appliqué provisoirement, l'impôt sur les valeurs mobilières ne fait pas partie des contributions directes. Mais l'application provisoire du premier peut durer encore assez longtemps. Quant à l'autre impôt, il doit être considéré comme direct, au point de vue qui nous intéresse, en dépit de ses particularités de recouvrement, en raison desquelles il a été attaché à la direction de l'enregistrement.

par les impôts réels (1). Il y aurait donc là une discrimination à rebours où certains revenus du travail seraient, en comparaison avec certains revenus du capital, chargés non seulement plus que proportionnellement à leur puissance contributive, mais même plus que proportionnellement au volume.

Si, d'autre part, le taux, tant des impôts personnels que des impôts réels, n'est pas fixé en vue de la discrimination de revenus, il arrive forcément que les divers revenus ayant une même qualité soient taxés différemment et, réciproquement, qu'un même taux soit appliqué à des revenus de qualité tout à fait différente. La taxation serait surtout injuste dans ce cas pour les revenus mixtes. En effet, les revenus du travail seraient rarement atteints par les impôts réels, mais les revenus mixtes et même ceux du travail qualifié le seraient presque toujours. Un système d'impôt réel comprend nécessairement un impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels et sur les revenus du travail qualifié. Or, il est rare que le taux de cet impôt soit sensiblement moindre que celui des autres impôts réels, il arrive même souvent qu'il soit plus

(1) En France, par exemple, les revenus des capitaux mobiliers tels que les prêts hypothécaires et chirographaires, sans compter la rente sur l'Etat, sont exemptés des impôts directs et réels. Par contre, les revenus professionnels sont soumis à l'impôt personnel et mobilier et à l'impôt des patentes.

élevé. Donc la discrimination serait partielle et insuffisante.

Mais, si la discrimination de revenus, telle qu'elle s'opère par la coexistence des impôts réels et impôts personnels et en dehors de la volonté du législateur, est trop imparfaite, il est assez facile à celui-ci de la perfectionner. En effet, toutes les imperfections indiquées plus haut ne proviennent que de ce que le législateur, en établissant le système d'impôts directs, n'a voulu tenir aucun compte de la différence qualitative des revenus. Donc il lui serait possible de les supprimer au cas où il voudrait se servir de cette discrimination accidentelle pour proportionner l'impôt à la puissance contributive des revenus.

Pour ce faire, il lui suffirait, dans la plupart des cas, d'abord d'élargir la base de certains impôts de façon à soumettre à l'impôt réel les revenus du capital et d'en exempter tous les revenus du travail, ensuite de fixer le taux plus ou moins haut pour chaque impôt réel selon que la puissance contributive des revenus soumis à cet impôt est plus ou moins grande. Par là, la discrimination serait poussée à un degré de perfection relativement très élevé.

On pourrait formuler, à propos de ce système de discrimination, les mêmes critiques que pour la discrimination directe : forcément le taux serait fixé arbitrairement. Toutefois il convient de faire une distinc-

tion. Avec le système de discrimination directe, il faudrait discriminer directement tous les revenus ; ici, la discrimination se ferait pour une grande partie des revenus, les revenus du travail, d'une manière mécanique. L'arbitraire en serait d'autant moindre.

Mais, en dehors de cela, cette façon d'opérer la discrimination aurait l'avantage, très appréciable dans la pratique, de pouvoir s'adapter, peut-être plus facilement qu'aucun autre, au système fiscal en vigueur dans le pays. En effet, les impôts réels ne sont pas près d'être abandonnés dans tous les pays, et, pour une raison ou pour une autre, ils continueront encore pendant longtemps de figurer dans le système fiscal de la plupart des Etats. Tant qu'existera cet état de choses, il est très naturel que le législateur cherche le moyen de faire la discrimination en utilisant les éléments qu'il a sous la main, et ne courre point après une perfection impossible à atteindre à moins de bouleverser complètement le système fiscal. Pour toutes ces raisons, cette manière de faire la discrimination doit être sérieusement envisagée. Quoique d'une moindre perfection théorique, elle offre des avantages sérieux, qui la feront souvent préférer aux systèmes plus rationnels exposés plus haut.

VI

LA DISCRIMINATION SPONTANÉE RÉSULTANT DE L'ASSIETTE DE L'IMPÔT SUR LE REVENU

On sait que le revenu imposable à l'impôt sur le revenu peut être déterminé de trois façons : par la taxation d'office, par la déclaration obligatoire du contribuable, ou enfin par la taxation d'après certains signes extérieurs. Dans le cas où le revenu imposable est calculé d'après certains signes extérieurs, le revenu obtenu par ce calcul serait, selon toute probabilité, non le revenu effectué, mais le revenu effectivement dépensé. En effet, les signes extérieurs ne peuvent être que certaines dépenses d'ordre général, telles que le loyer ou la valeur locative des locaux habités par les contribuables, et dont on croit le rapport à la totalité de revenu soit fixe, soit variant seulement selon certaines règles connues. Or, comme il est certain que ce rapport ne peut exister d'une manière fixe qu'entre la dépense en question et la totalité des dépenses, le revenu imposable obtenu par la multiplication de cette dépense et du coefficient fixe donnerait cette totalité de dépense, c'est-à-dire le revenu dépensé.

Quels seraient les effets d'un impôt sur le revenu

dépensé à l'égard de diverses catégories de revenus ?

Les différences qualitatives des revenus proviennent de ce fait, que certains revenus doivent, par destination, être affectés en partie à la constitution ou mieux à la reconstitution du capital. C'est justement pour ne pas atteindre par l'impôt cet amortissement du capital déguisé sous le revenu qu'on doit opérer la discrimination. Si cette partie de revenu destinée à la reconstitution du capital est effectivement employée dans ce but, un impôt sur le revenu dépensé ne pourrait pas l'atteindre. La discrimination serait opérée automatiquement, sans aucune intervention du législateur, et, en même temps, d'une manière absolument juste.

Il s'agit de savoir seulement si la partie du revenu destinée à reconstituer le capital, qui pour cette raison doit être exempte d'impôt, pourrait être toujours affectée réellement à cette reconstitution ? Dans le cas où elle pourrait l'être, le serait-elle effectivement ? Et enfin, le revenu proprement dit sera-t-il toujours dépensé en entier, afin qu'aucune de ces parties n'échappe indûment à l'impôt ?

Pour conclure à la discrimination de revenus par ce moyen, il faudrait pouvoir répondre affirmativement à toutes ces questions.

La réponse à la première question diffère, dans une certaine mesure, selon qu'il s'agit de petits ou de

grands revenus. Dans la plupart des cas, aucune partie des petits revenus ne pourrait pas être employée à la capitalisation. En effet, pour ces revenus, la dépense n'est pour ainsi dire pas facultative. Elle dépend des toutes autres circonstances que de la qualité de revenu. Le nombre des membres dans une famille a une importance beaucoup plus grande sur les dépenses que toute autre considération. Que le revenu y soit permanent ou provisoire, qu'il dérive du capital ou du travail, la dépense serait toujours la même. Elle est en quelque sorte irréductible. Ce n'est que dans un certain état d'aisance que les préoccupations de l'avenir puissent se faire jour. Chez la plus grande partie des salariés, par exemple, le revenu est dépensé en entier. Les chômages, les mortes saisons, les maladies dévorent le peu d'économies qu'on aurait pu faire.

Pour les grands revenus, il n'en va pas, il est vrai, tout à fait ainsi. La partie du revenu destinée à la reconstitution du capital pourrait être effectivement capitalisée. Le serait-elle ? Ceci dépend beaucoup plus du caractère, du tempérament, de l'éducation, de la position dans le monde, etc., que des considérations économiques. En réalité, dans un très grand nombre de cas, le revenu sera dépensé en entier.

Pour ces mêmes raisons, dans beaucoup de cas une partie du revenu permanent du capital serait capitalisée, donc soustraite à l'impôt.

Dans ces conditions, la discrimination de revenus serait, sinon nulle, au moins extrêmement imparfaite, même on peut dire partielle et injuste. Ceux qui ont préconisé ce mode de discrimination ne pouvaient ne pas prévoir ces objections, mais ils y répondent en affirmant que ceux qui possèdent un revenu terminable et le dépensent en entier sont une minorité et l'impôt qu'ils payeraient injustement ne serait qu'une punition méritée.

Il est difficile de partager cette façon de voir. S'il s'agit de tous les revenus, des plus grands comme des plus petits, elle est d'abord inexacte en fait. Loin d'être une minorité, les revenus qu'on dépense en entier forment la majorité des petits revenus. Mais fût-il autrement, de ce fait qu'ils sont une minorité, doivent-ils être traités plus durement que les autres. Ce raisonnement pourrait mener beaucoup trop loin. Il est vrai qu'on formule en même temps une restriction à ce droit de sacrifier la minorité. On a accouplé deux mauvaises raisons pour en faire une bonne. Ce traitement plus dur de certains contribuables, dit-on, ne serait qu'une punition méritée par leur prodigalité. Mais la punition ne peut pas être méritée par ceux qui ne peuvent pas faire autrement que de dépenser leur revenu en entier. Or c'est le cas des neuf dixièmes des salariés. Le mot « prodigalité » est, là, d'une cruelle ironie.

Mais la question est plus haute. Il s'agit de savoir si l'État a le droit de punir les citoyens pour leur prodigalité, et de les punir par voie d'impôt. La première question sort du cadre de cet ouvrage. Quant à la seconde, il est certain que l'impôt ne doit pas avoir ce rôle-là. Ce serait lui changer profondément son caractère que d'en faire une peine. D'ailleurs la punition serait sans efficacité. S'imagine-t-on qu'elle pourrait, dans quelque mesure que ce soit, empêcher la prodigalité ? Ce serait se faire de singulières illusions à l'égard de l'influence des mesures fiscales sur les mœurs de la société. Chaque fois qu'on a soi-disant essayé d'enrayer un mal en le taxant, on a complètement échoué. C'est tout juste si ces mesures n'ont pas favorisé le mal. Il est plus que certain qu'il en serait de même ici. Ceux qui n'hésitent point, en dépensant la totalité de leurs revenus, à exposer leur famille et à s'exposer eux-mêmes à la misère, ne seraient pas contraints à l'épargne par une surtaxe, quelle qu'elle soit. Le résultat le plus clair d'une pareille mesure serait de leur prendre même ce qu'ils auraient peut-être épargné.

On a été beaucoup mieux inspiré en réfutant la troisième objection formulée contre ce mode de discrimination, c'est-à-dire que les revenus permanents peuvent ne pas être entièrement dépensés. On a remarqué que ces revenus capitalisés n'échapperont

point à l'impôt sur les successions. La raison n'est pas tout à fait mauvaise.

En résumé, quoiqu'on ne puisse nier qu'une certaine discrimination s'opère d'une manière mécanique et par le seul fait que le revenu imposable à l'impôt sur le revenu est calculé d'après certains signes extérieurs, il est non moins certain que cette discrimination, en outre qu'elle serait partielle et injuste, ne serait ni suffisante ni suffisamment sûre. Les effets d'une telle discrimination sur chaque catégorie de revenus ne peuvent pas être déterminés même approximativement. Or cette détermination est absolument nécessaire, si on ne veut pas s'en remettre au hasard.

VII

LA DISCRIMINATION OPÉRÉE PAR L'IMPÔT SUR LES SUCCESSIONS

Il y a un élément de discrimination qu'on néglige généralement lors de la discussion des divers systèmes de discrimination, et auquel on ne prête pas assez d'attention dans l'étude de la législation sur ce point. C'est la discrimination qui s'opère mécaniquement entre les revenus, par le fonctionnement de l'impôt sur les successions. Les effets de cet impôt, au point de vue de la

discrimination de revenus, méritent pourtant d'être étudiés sérieusement, car ils sont de nature à changer bien souvent les résultats qu'on espère obtenir par la discrimination.

Il n'est point douteux que, par la façon dont il est assis, l'impôt sur les successions opère une discrimination de revenus. Cet impôt, par sa nature même, porte surtout sur le capital, ou mieux sur les revenus qui en dérivent, et n'atteint que très rarement et dans une faible mesure les autres revenus. A cet égard donc, on peut le comparer avec l'impôt supplémentaire sur le capital. Leurs effets, au point de vue de la discrimination, doivent être dans une très grande mesure analogues, quoique l'impôt sur les successions présente certaines particularités, qui seront étudiées plus loin.

Il s'agit de savoir si la discrimination peut être faite par le seul impôt sur les successions. L'intérêt de cette question est très grand. Si la discrimination de revenus pouvait être faite d'une façon à peu près juste par l'impôt sur les successions, il y aurait de grands avantages à adopter ce système de préférence aux autres.

L'impôt sur les successions existe d'abord, d'une façon ou d'une autre, dans presque tous les pays. Il ne serait donc point besoin de créer un nouvel impôt pour faire la discrimination de revenus. Il suffirait de quelques retouches à un impôt existant. Le changement serait donc relativement insignifiant. De plus, l'impôt

étant ancien, l'habitude qu'on en a acquise fait qu'il n'est plus, pour ainsi dire, discuté. On ne lui reprocherait point de faire double emploi avec les autres impôts, et son ancienneté ferait passer plus facilement la nouveauté du principe de la discrimination.

Ce principe serait d'ailleurs aussi, pour d'autres raisons, beaucoup plus facile à faire accepter par les contribuables si la discrimination était faite par l'impôt sur les successions, qu'il ne l'aurait été, avec tout autre système. En aucun moment la différence entre les revenus permanents et les revenus temporaires n'est aussi bien marquée ni aussi facile à saisir qu'au moment de l'ouverture de la succession. Ceux qui n'ont pas de capital n'ont pas de succession. La discrimination par l'impôt sur les successions s'opère donc juste au moment où elle se justifie pour ainsi dire d'elle-même, au moment où tout le monde peut voir facilement qu'il existe vraiment une différence entre les revenus fondés et les revenus non fondés, et que la différence de taxation de ces revenus, loin d'être une mesure injuste et arbitraire, est justifiée.

Un autre avantage de ce système serait la facilité qu'on aurait, pour asseoir l'impôt. On sait combien ce problème est difficile quand il s'agit de l'impôt sur le revenu. De quelque façon qu'on détermine le revenu imposable, les inconvénients sont des plus graves. Ces difficultés sont encore accentuées avec l'impôt sur le

capital. L'impôt sur les successions, où la masse imposable est relativement facile à déterminer, a donc à ce point de vue, une supériorité incontestable. Le danger de l'intervention administrative dans les affaires privées, les vexations et l'arbitraire qui en résultent presque fatalement, sont très atténués. Cette intervention administrative ne se produit que très rarement et au moment où elle présente le moins d'inconvénients. Les affaires que cette intervention pourrait gêner sont ordinairement arrêtées par l'ouverture de la succession. Les motifs pour lesquels on la redoutait le plus disparaissent par la mort. Dans la plupart des cas, d'ailleurs, l'inventaire de la succession aurait été fait, pour d'autres raisons, même si l'impôt sur les successions n'existait pas. Même au point de vue du recouvrement de l'impôt, l'impôt sur les successions présente cet avantage, qui n'est pas toujours négligeable, que l'argent est demandé au contribuable juste au moment où il est souvent le plus enclin à le donner.

Tous ces avantages sont surtout d'une grande importance pratique. Malheureusement, ce mode de discrimination a des défauts tels, que ces avantages s'en trouvent plus que neutralisés.

Par sa nature, l'impôt sur les successions n'atteint le capital qu'irrégulièrement, à des intervalles plus ou moins longs, selon la durée de la vie ou plutôt de survie de ceux qui le possèdent. L'impôt n'est

perçu que, pour ainsi dire, accidentellement, à l'occasion d'un événement. Il faut que cet événement se produise faute de quoi l'impôt ne serait point dû.

Cette irrégularité supprime presque complètement l'égalité dans la répartition. Un capital qui changerait de mains deux fois plus vite qu'un autre payerait, à volume égal, deux fois plus d'impôt. Si les capitaux passaient sans changement d'une génération à l'autre, il serait encore possible de graduer la taxe selon que le capital change de mains plus ou moins vite. Mais, du moment que les capitaux changent de volume dans l'intervalle, cela devient naturellement impossible. C'est une difficulté insurmontable.

Une autre difficulté vient se greffer sur celle-là. Pour faire, par l'impôt sur les successions, la discrimination de revenus, il faut pouvoir déterminer son taux de telle façon, qu'il soit équivalent à un taux de tant pour cent sur les revenus du capital pendant toute la période entre deux successions. Pour pouvoir calculer ce taux, il faut connaître exactement le temps qui s'est écoulé de la première succession à la seconde. On peut, pour chaque pays et d'une manière générale, déterminer la moyenne de la durée d'une génération. Ne pourrait-on pas se baser sur cette moyenne pour calculer le taux de l'impôt ? Ce taux serait forcément très injuste. La moyenne, qu'on prendrait pour base, est tirée d'un très grand nombre de cas, qui diffèrent

entre eux dans de telles proportions qu'il est impossible de s'en servir dans chaque cas particulier.

Ici encore il serait possible de tourner la difficulté si le capital restait invariable d'une succession à l'autre. Mais les variations du capital, surtout aujourd'hui, sont énormes. Et ce serait encore un défaut de la discrimination par l'impôt sur les successions de n'en tenir aucun compte, si ce n'est dans une faible mesure, par les taxes sur les donations entre vifs. Un très grand nombre des revenus du capital y échapperaient soit complètement, soit en partie, d'autres y seraient soumis au-delà de leur juste part, selon que le capital productif de ces revenus est en décroissance ou en croissance. L'impôt serait donc surtout défavorable aux fortunes en formation.

Ces défauts de l'impôt sur les successions comme moyen de discrimination de revenus sont inhérents à sa nature. Sur eux, le pouvoir du législateur n'a aucune prise et il n'y a point de moyen de les corriger. Mais il y a d'autres inconvénients qui proviennent du fait du législateur et que, par conséquent, celui-ci aurait pu corriger, n'eût-il d'autres raisons de ne point le faire.

On fait, dans toutes les législations, une différence dans le taux de l'impôt sur les successions, selon que la succession a lieu entre parents en ligne directe, entre parents en ligne collatérale plus ou moins éloignés, entre

parents par alliance et les personnes non parentes. On fait également des distinctions même entre parents en ligne directe selon qu'ils sont ascendants, ou descendants, ou encore, quoique le fait soit moins général, entre les successions testamentaires et *ab intestat*. En droit, rien ne justifie ces différences. On a essayé de les justifier en disant que l'État, gardien des droits successoraux, qui en protège et assure la dévolution, doit réclamer un impôt d'autant plus fort, que le droit à la succession est plus contestable. Il n'est pas possible d'admettre ces raisons. Le droit de succession, dans les limites du droit civil, est d'ordre public et il ne peut pas y avoir lieu là pour l'État à une rémunération quelconque. C'est bel et bien un impôt et dès lors il doit être réparti également sur les contribuables.

La vraie raison de cette différence est tout autre. Il paraissait beaucoup plus facile de demander un impôt plus élevé à ceux qui sont plus disposés à le donner. Or, les personnes non parentes, et en général, celles qui avaient moins de chances d'hériter, s'acquitteraient envers le fisc de meilleure grâce, que ceux qui pouvaient, pour ainsi dire, considérer cette fortune comme leur appartenant, et en jouissaient peut-être même pendant la vie du *de cujus*. Il n'est donc pas étonnant que le législateur, tenant compte de ces dispositions, ait d'autant plus grevé les uns, qu'il était

forcé, dans une certaine mesure et pour ne pas provoquer des mécontentements violents, de dégrever les autres (1).

Mais, si ces raisons purement fiscales ont pu prévaloir, tant qu'il s'agissait d'un impôt ayant pour but unique de procurer le plus de ressources possible à l'État, elles ne sont plus de mise du moment qu'on se sert de cet impôt pour corriger les autres, c'est-à-dire pour faire la discrimination des revenus. Dans ce but, l'impôt devrait être égal pour tous les capitaux, et il n'y a lieu de tenir aucun compte, ni du degré de parenté du *de cujus* et des héritiers, ni du fait que la succession est testamentaire ou *ab intestat*.

Si, comme c'est probable, le législateur continue à faire ces distinctions, la discrimination se trouverait viciée. Ce serait donc un nouvel inconvénient de ce système.

On en a vu un autre dans ce fait que l'impôt pourrait porter non sur le revenu, mais sur le capital. En effet, puisqu'il faudrait demander en une seule fois par l'impôt sur les successions ce qu'on aurait demandé pendant un grand nombre d'années par

(1) Pour se convaincre que c'était là la vraie raison de cette différence, il suffit de considérer que la gradation du taux de l'impôt ne répond pas à l'ordre de priorité du droit à la succession fixé par le code civil. La veuve, par exemple, est traitée avec plus d'indulgence par l'impôt sur les successions que beaucoup de parents dont le droit à la succession prime le sien.

l'impôt sur le capital, il est à craindre que le contribuable ne puisse s'acquitter envers le fisc qu'en retranchant une fois pour toute le montant de l'impôt du capital hérité. Ce serait un sérieux inconvénient. Il convient toutefois de remarquer qu'il dépendra, dans une large mesure, de la façon dont l'impôt est demandé, qu'il soit supporté par le capital ou par le revenu. En donnant aux contribuables certaines facilités pour le payement de l'impôt, il serait peut-être possible de le faire supporter par le revenu, au moins pour une grande partie. L'inconvénient en serait d'autant moins grand.

Mais, quelques mesures que pourrait prendre le législateur, pour atténuer sur certains points les défauts de l'impôt sur les successions au point de vue de la discrimination des revenus, ces mesures ne pourraient être qu'insuffisantes pour améliorer l'ensemble. Les défauts de cet impôt, combinés entre eux et accentués l'un par l'autre, sont tels, qu'il n'est point possible de faire raisonnablement la discrimination par le seul impôt sur les successions, c'est-à-dire d'ériger en système, la discrimination mécanique qui s'opère par la seule existence de cet impôt. Une telle discrimination serait encore extrêmement difficile à déterminer et il serait très malaisé de se rendre compte de ces effets. Ce n'est pas en vue de ce but qu'il est intéressant d'étudier l'impôt sur les successions comme moyen de discrimination.

Mais, si la discrimination par l'impôt sur les successions ne peut pas être érigée en système, elle ne reste pas moins un élément très sérieux de discrimination. Car, si l'impôt sur les successions n'atteint que très irrégulièrement et très inégalement les capitaux, il ne les atteint pas moins et à l'exclusion des revenus. Il pourrait donc très bien servir comme complément et se combiner avantageusement avec les autres systèmes de discrimination. Mais il y a également une autre raison, pour tenir compte des effets de cet impôt au point de vue de la discrimination des revenus. C'est que l'impôt sur les successions continuerait probablement d'exister, et pour les mêmes raisons qui l'ont fait créer, même si la discrimination de revenus est faite par un autre système. Comme, d'autre part, une certaine discrimination entre les revenus s'opère par le seul fait de son existence, il convient d'en tenir compte tant en réglant la discrimination par la loi, qu'en en étudiant les effets dans un pays. Sans cela, il arriverait sûrement, que la discrimination de revenus ne serait pas telle que l'aurait voulu le législateur parce que, la discrimination mécanique opérée par l'impôt sur les successions, en venant se greffer sur la discrimination établie expressément par la loi, en atténue ou en exagère les effets.

VIII

LES CONSIDÉRATIONS SUR LA VALEUR RELATIVE DE DIVERS MODES DE DISCRIMINATION

Tous ces différents systèmes de discrimination qui viennent d'être exposés avaient un point commun. Que la discrimination fût directe ou mécanique, qu'elle fût faite par l'impôt sur le capital ou par les impôts sur les capitaux, par le changement du taux ou par la variation de l'assiette ; qu'elle résulte enfin de l'assiette de l'impôt sur le revenu ou de la coexistence des impôts réels et personnels, elle ne peut être que relativement juste. Chacun de ces systèmes qu'on pourrait employer a ses inconvénients et ses avantages spécifiques. Ces avantages et inconvénients ne peuvent pas être mesurés d'une manière absolue. Pour cela une commune mesure fait défaut. Tels de ces avantages et inconvénients, qui peuvent être d'une importance capitale dans un pays, ne seraient que d'une importance infiniment moindre dans un autre.

On a prétendu, il est vrai, qu'un de ces systèmes, celui où la discrimination est opérée par un impôt supplémentaire sur le capital, peut être considéré,

d'une manière absolue, comme le plus rationnel. Cette opinion a été surtout soutenue par les économistes et les écrivains financiers allemands.

Il serait inutile d'insister de nouveau sur l'impossibilité de déterminer, d'une manière tant soit peu exacte, la différence de puissance contributive des revenus. Les défauts théoriques de l'impôt complémentaire sur le capital comme moyen de discrimination ont été exposés plus haut. Il ne peut donc s'agir que d'une perfection relative, ou plutôt de la supériorité que pourrait avoir ce système sur les autres. Il s'agit de savoir si cette supériorité existe; et surtout existe-t-elle toujours et pour tous les pays ?

L'erreur des écrivains allemands sur ce point s'explique aisément. Elle provient de ce que ces écrivains connaissent surtout les conditions politiques, économiques et sociales de leur propre pays. Or celles-ci se prêtent admirablement à l'application du système en question. Dans la plupart des Etats allemands, l'impôt personnel sur le revenu global existe, sous une forme ou sous une autre, depuis longtemps. L'assiette de cet impôt est déterminée la plupart du temps par une combinaison de la taxation d'office et de la déclaration obligatoire. Soit que cette législation ait façonné les mœurs et créé des habitudes, soit qu'elle répondait déjà aux conditions du pays et aux habitudes reçues, elle est supportée sans trop de murmures. Rien n'était

plus facile que de donner les mêmes moyens à l'administration fiscale pour déterminer le capital imposable. D'un autre côté, la force restée toujours très grande du Pouvoir exécutif, garantit les contribuables contre ce qu'on peut appeler les impôts politiques. Le taux de l'impôt sur le capital déterminé arbitrairement présente là un inconvénient beaucoup moins sensible qu'ailleurs. Il est peu probable qu'on s'en serve dans la lutte des partis. Une administration puissante, éclairée, ayant la confiance des contribuables, est en état, grâce à l'appui prêté par le Pouvoir exécutif, d'empêcher les fantaisies du Parlement à ce sujet.

Toutes ces circonstances font qu'on peut dire que le système de la discrimination de revenus par la coexistence d'un impôt sur le revenu global et d'un impôt supplémentaire sur le capital est celui qui convient le mieux aux Etats allemands. Et, en effet, dans tous les Etats allemands dont la législation admet le principe de la discrimination, cette discrimination est opérée par l'impôt supplémentaire sur le capital. Dans ces conditions, faut-il s'étonner si, par une généralisation hâtive, les écrivains allemands ont proclamé ce système le seul rationnel?

Mais ce n'est pas le cas pour tous les pays. Ce qu'on était fondé à regarder, en Allemagne, comme un avantage de ce système, peut être ailleurs un grand incon-

venient. Ce système suppose, par exemple, l'existence d'un impôt personnel sur le revenu global. Comme cet impôt existe dans la plupart des Etats allemands, on peut le regarder comme un avantage, à raison du peu de changement que l'introduction du système apporte dans la législation fiscale. Mais cet impôt n'existe pas dans tous les pays. Pour ne pas aller plus loin, il n'existe pas, par exemple, en France. Pour opérer donc la discrimination selon ce système, il faudrait remplacer tous les autres impôts directs par l'impôt sur le revenu. Il ne s'agit, bien entendu, pas ici de savoir s'il faudrait en général introduire l'impôt sur le revenu dans la législation française. La question n'est pas là. Il se pourrait — sinon en France, du moins ailleurs — que, pour des raisons politiques ou fiscales très importantes, cette introduction ne fût pas désirable, ou même ne fût pas possible. Dans ce cas, le système en question ne pourrait pas être appliqué. Il est certain que c'est un grand inconvénient, et il pèserait dans bien des cas d'un poids très lourd sur les décisions du législateur. Le cas est le même pour tous les autres avantages et inconvénients de ce système. Ils sont plus ou moins prononcés selon le pays, selon ses conditions politiques et économiques.

Donc, ce mode de discrimination par l'impôt supplémentaire sur le capital n'est pas toujours, ni surtout dans tous les pays, le meilleur.

Ce qui est vrai pour ce mode de discrimination l'est également pour tous les autres. Les avantages et les inconvénients de chacun d'eux ont plus ou moins d'importance, plus ou moins de poids, selon qu'il s'agit d'un Etat ou d'un autre. S'il s'agit donc d'introduire le principe de la discrimination de revenus dans la législation d'un pays, il convient de faire preuve d'un certain éclectisme pour son application. Non seulement il faut rechercher quel est celui des systèmes en présence qui offre le plus d'avantages et dont les inconvénients sont le moins sensibles dans le pays en question, mais encore il pourrait être très utile de combiner plusieurs systèmes de façon à utiliser le plus possible les éléments de discrimination existants déjà dans la législation. En considération des conditions fiscales, politiques et sociales du pays, il faut chercher, par cette combinaison de divers éléments et de divers modes de discrimination, à neutraliser ou diminuer leurs inconvénients, à utiliser et à faire produire le maximum d'effets à leurs avantages.

Mais c'est là déjà une question qui relève plutôt de l'art que de la science financière, que de savoir de quelle façon on devrait combiner les divers systèmes en présence. Il suffit ici de constater que cette combinaison serait théoriquement aussi justifiée, que l'application intégrale d'un des systèmes exposés plus haut, et donnés souvent comme rationnels.

DEUXIEME PARTIE

La discrimination de revenus dans la législation positive.

CONSIDÉRATIONS GÉNÉRALES.

Dans la première partie de cet ouvrage, nous avons étudié les divers modes d'application du principe de la discrimination de revenus au point de vue théorique. Quelques-uns de ces modes ont été, dans divers Etats, introduits dans la législation. L'étude des résultats qu'a donnés l'introduction de tel ou tel système de discrimination dans tel ou tel pays, est hautement intéressante, non seulement au point de vue de l'art financier, mais encore au point de vue de la théorie. Les conditions politiques, économiques et fiscales des Etats modernes, pour être ressemblantes sur plus d'un point, présentent, en raison même du développement indépendant de chaque Etat, des différences beaucoup

plus profondes que ne l'aurait laissé supposer la forme souvent identique des institutions. Il ne faut pas oublier, en effet, que les systèmes fiscaux des Etats n'ont point été créés de toutes pièces et en vue d'un certain but assigné d'avance, mais sont le résultat d'une lente évolution, tantôt activée, tantôt retardée par les événements politiques et économiques. Même les changements les plus radicaux, et qu'on pourrait croire complets, des institutions fiscales ont toujours été, soit la continuation d'un mouvement qui s'esquisait déjà avant, soit la réaction violente contre les abus de l'état existant. Donc ils avaient toujours le caractère national. Les réformes fiscales de la Révolution française sont à ce point de vue un exemple concluant. Il n'est point possible de trouver dans un autre pays l'exemple d'un bouleversement fiscal, politique et social aussi complet. Pourtant on peut trouver, et on a trouvé, en effet, plus d'un point sur lequel la Révolution n'a fait autre chose que perfectionner la législation de l'ancien régime. On peut même dire d'une manière générale, que le système fiscal français actuel a ses origines dans cette législation et n'est que la transformation du système fiscal de l'ancien régime.

S'il en est ainsi en France, où la solution de continuité de l'évolution fiscale paraît la plus complète, il en est ainsi *a fortiori* dans les autres pays. En dépit des apparences, les systèmes fiscaux de divers Etats

diffèrent beaucoup, plus qu'ils ne se ressemblent, et l'introduction d'un principe nouveau dans la législation aurait dans chaque pays des résultats fort différents.

C'est pour cette cause que l'étude des législations, qui ont admis le principe de la discrimination de revenus, intéresse tout particulièrement la science financière. L'observation des résultats que donne, dans chaque pays, c'est-à-dire dans les conditions politiques, économiques et surtout fiscales différentes, un système donné de discrimination, permet de distinguer ce qui est permanent, général, typique, de ce qui est temporaire, spécial, accidentel dans le caractère de chaque système. Il est, en effet, évident que les phénomènes qui se répètent de la même façon dans chaque pays, dans des conditions tout à fait différentes, tiennent de la nature des choses et peuvent être regardés, comme un des caractères essentiels du système. Le pouvoir du législateur n'a sur eux aucune prise. Il est non moins évident que les phénomènes, dont l'intensité diminue, ou même disparaît, sous certaines conditions, ne sont que les effets accidentels du système et qu'il serait possible de les changer dans une large mesure par la législation.

Ceci dit, il convient de remarquer que, pour la discrimination de revenus, l'étude de la législation ne peut pas malheureusement donner des résultats dé-

cisifs. Le nombre de pays, où le principe en a été franchement appliqué, est fort restreint, et c'est là surtout que l'étude de la législation aurait été féconde en résultats. Il n'en est pas moins certain que, même circonscrite dans un champ aussi limité, cette étude pourrait donner plus d'une leçon utile et aider sur plus d'un point à l'examen théorique des divers modes de discrimination ou corroborer ses résultats?

I

LA DISCRIMINATION DIRECTE

Italie

Le principe de la discrimination de revenus a été introduit en Italie par l'établissement de l'impôt sur la richesse mobilière. Cet impôt a été créé en 1864, au moment où le nouveau royaume d'Italie se trouvait dans une situation financière des plus embarrassées. Les déficits se chiffraient par centaines de millions, et les dépenses atteignaient presque le double des recettes. Les appels réitérés au crédit n'avaient pas pu tirer les finances publiques de cette situation. On eut recours alors à l'élévation du taux des impôts exis-

tants et à la création de nouveaux impôts. L'impôt sur la richesse mobilière était du nombre.

Il est donc évident que ce ne fut point le besoin de réformes ni le désir d'arriver à une meilleure répartition des charges qui présidèrent à sa création. Ce n'est pas d'une manière réfléchie que le principe de la discrimination a été introduit dans la législation. Il y est entré comme par hasard à l'occasion d'une mesure purement fiscale, et n'avait pour but que de la rendre plus supportable. Ce n'est que peu à peu, et au fur et à mesure que l'impôt sur la richesse mobilière prit une importance plus grande, que la discrimination des revenus fut érigée en système, et devint un des principes fondamentaux du régime fiscal italien.

En effet, l'impôt sur la richesse mobilière, qui au début ne devait rapporter, et ne rapportait effectivement, qu'une trentaine de millions, devint, tant par suite de son développement normal et du développement de la richesse mobilière, que par suite de l'élévation extraordinaire de son taux, le principal impôt direct à côté de l'impôt foncier. On conçoit, que l'importance des effets de la discrimination augmentait, dans les mêmes proportions et parallèlement au développement de l'impôt. De quelle façon est opérée la discrimination des revenus par cet impôt ?

L'impôt sur la richesse mobilière a été établi à

l'instar de l'income-tax en Angleterre, c'est-à-dire comme un impôt sur le revenu par cédules. Le revenu global n'entre en ligne de compte que si le revenu est au-dessous du minimum du revenu imposable. Il fut plusieurs fois modifié depuis sa création, sans compter les modifications du taux, mais ce caractère d'impôt sur le revenu par cédules lui est toujours resté.

Il y a cinq cédules, et c'est par la façon dont est établi le revenu imposable dans chaque cédule que la discrimination de revenu est opérée.

La première cédule, cédule A, comprend les revenus spontanés et permanents, ceux qui proviennent des prêts et, en général, du crédit sous toutes les formes. Cette cédule a été dédoublée en 1894. Depuis 1894, les intérêts et les primes de remboursement des emprunts communaux et provinciaux, des titres au porteur et à intérêts fixes des sociétés qui jouissent des garanties ou des subventions de l'Etat, et les lots de toute espèce de loterie forment la cédule A¹. Ces revenus sont taxés pour leur valeur intégrale. Tous les autres revenus du capital forment la cédule A² et sont évalués et taxés à raison de 30/40 de leur montant. Si le recouvrement a lieu par voie de retenue, les revenus du capital sont taxés pour leur valeur intégrale, sans égard à la distinction établie plus haut.

La seconde cédule, cédule B, comprend les revenus

temporaires mixtes, à la production desquels concourent simultanément le capital et le travail, c'est-à-dire les produits industriels et commerciaux, y compris ceux des industries agricoles exercées par des personnes étrangères à la propriété du sol et ceux des industries de même nature exercées par les propriétaires (élevage des bestiaux, séricicultures, etc.) en tant que, dans ce dernier cas, ils excèdent les produits des biens-fonds. Ces revenus sont réduits, pour l'application du taux de l'impôt, au 20/40 de leur montant.

La troisième cédula, cédula C, comprend les revenus temporaires produits par le travail seul (revenus professionnels, salaires) et les revenus qui ne sont pas actuellement tirés du travail ou du capital (pensions, rentes viagères servies par des particuliers). Ces revenus sont réduits au 18/40 de leur montant.

La quatrième cédula, cédula D, comprend les revenus provenant de traitements, pensions et allocations de toute sorte, servis par l'Etat, les provinces ou les communes. Pour obtenir le revenu imposable, il faut réduire le montant de ces revenus au 15/40.

Enfin la cinquième cédula est celle des revenus des métayers. Ils payent un tant pour cent fixe du principal de l'impôt foncier dû à l'Etat.

Le système appliqué en Italie est donc celui de discrimination directe. Avant de passer à la discussion des résultats obtenus dans la pratique par ce système,

il est utile d'examiner dans quelle mesure la loi elle-même répond aux exigences théoriques. Il serait alors facile de voir toute la gravité des inconvénients de la discrimination directe.

Un des inconvénients qui ont été mentionnés dans la première partie de cet ouvrage, le plus grand peut-être, est l'arbitraire du classement de revenus. En effet, pour opérer la discrimination de revenus directement, le législateur a été forcé de les diviser en plusieurs catégories. Vu l'extrême diversité qualitative de revenus, il aurait été désirable, que le nombre de ces catégories fût, autant que possible, très grand. Or le législateur italien n'en a voulu ou pu faire que cinq (1). Un classement plus détaillé aurait rencontré des difficultés techniques peut-être insurmontables. Il n'en reste pas moins que le nombre de catégories est beaucoup trop restreint et chaque catégorie trop vaste. Des revenus de nature et de qualité très différentes ont dû être rangés dans une même catégorie et soumis au même taux.

Mais il s'agit de savoir si, même dans un nombre si restreint de catégories, le classement a été fait rationnellement? Au premier examen des revenus compris dans chaque catégorie, on peut remarquer que

(1) A¹, A², B, C, D. La catégorie comprenant les revenus des métayers n'a pas d'importance au point de vue de la discrimination.

c'est surtout selon leur source que les revenus ont été classés dans une catégorie ou dans une autre. Les catégories A¹ et A² comprennent les revenus du capital, tant permanents que provisoires ; la catégorie B comprend les revenus mixtes, et les catégories C et D, les revenus du travail.

Des différences qualitatives entre les revenus de même source, et spécialement entre les revenus du capital, il n'est tenu aucun compte. Pourtant ces différences sont parfois, comme on a pu le voir plus haut, aussi sensibles qu'entre les revenus de sources différentes. Il est, de toute évidence, injuste d'imposer au même taux les revenus permanents et les revenus temporaires dérivant du capital. La puissance contributive de revenus temporaires se rapproche beaucoup plus de celle de revenus du travail que de celle de revenus permanents du capital. Pour procéder autant que possible rationnellement, on aurait dû les ranger dans la troisième catégorie. En tout cas, ils n'auraient pas dû être taxés plus que les revenus commerciaux. Le classement a donc été à ce point tout à fait arbitraire.

Mais l'arbitraire est de beaucoup le plus évident dans les distinctions qu'on a faites en instituant la catégorie D et, plus tard, en dédoublant la catégorie A.

La catégorie D comprend, comme il a été dit, les revenus provenant des traitements, pensions et allo-

cations de toute sorte servis par l'Etat, les provinces et les communes. Ces revenus-là sont taxés pour 15/40 de leur montant, c'est-à-dire moins que les autres revenus du travail. On pourrait se demander dans quel but a été créée cette catégorie? Il n'existe pourtant pas de différences qualitatives entre les revenus du travail, selon qu'il est rétribué par l'Etat ou par les particuliers, ou plutôt, s'il en existe, elles sont tout à l'avantage des revenus provenant des allocations servies par l'Etat. Ce ne sont donc pas les raisons de la justice distributive qu'on pourrait invoquer pour justifier cette distinction. Et en effet on a essayé de la défendre par des raisons tout à fait différentes.

On a dit d'abord que le montant des revenus de cette catégorie étant connu, ces revenus ne peuvent pas se soustraire à l'impôt par la fraude, ce qui est possible aux autres. Il n'est donc que très juste de diminuer le revenu imposable des traitements et pensions servis par l'Etat dans la mesure, où il est diminué pour les autres revenus du travail par la fraude. Il est inutile de discuter ce raisonnement. Un grand écrivain financier d'Italie en a fait justice en disant qu'il ne serait pas convenable de diminuer la charge de certains contribuables dans l'hypothèse, que d'autres s'y soustraient par la fraude (1). Il aurait pu ajouter que cela

(1) Cossa, *Premiers éléments de la science des finances*.

ne serait ni moral, ni surtout politique. Ce serait pour ainsi dire la légalisation de la fraude.

Il est à craindre pourtant que ce fût cette raison qui a déterminé le législateur à créer la catégorie D. Il est, en effet, assez difficile d'admettre que cette catégorie a été établie afin de favoriser les fonctionnaires de l'Etat. Car ce ne sont pas seulement les traitements et les pensions servis par l'Etat, qui entrent dans cette catégorie, mais encore ceux des provinces et des communes. Or, si l'Etat pouvait trouver à la rigueur des raisons à favoriser ses propres fonctionnaires, ceux des provinces et des communes n'ont aucun titre à bénéficier de cette faveur quand il s'agit d'un impôt national.

Cette faveur d'ailleurs est tout à fait injuste, aussi bien pour les fonctionnaires de l'Etat, que pour les fonctionnaires locaux. Du moment que la qualité de leurs revenus est la même que celle des autres revenus du travail, il faut les traiter de la même façon. L'Etat a bien d'autres moyens pour favoriser ses fonctionnaires, en augmentant les traitements, par exemple, sans détruire l'égalité devant l'impôt.

Cette idée, de favoriser les fonctionnaires en frappant plus légèrement leurs revenus, procédait elle-même peut-être d'une conception très fausse du caractère de la discrimination de revenus. Il est très probable que le législateur regardait la discrimination, en général,

comme une faveur consentie à certains revenus, qu'on avait des raisons de croire plus intéressants. Dès lors on comprend, qu'il voulait favoriser les traitements et allocations servis par l'Etat dans une mesure plus grande que les autres revenus. Mais du moment, que la discrimination de revenus est considérée comme une mesure de justice et de réparation — et elle doit être regardée comme telle — toute faveur doit en être exclue.

Donc, que la distinction entre les revenus constitués par les traitements et les pensions servis par l'Etat, provinces et communes, et les autres revenus du travail, ait été motivée par l'une ou par l'autre de ces deux raisons ou, ce qui est le plus probable, par toutes les deux à la fois, elle n'est pas justifié. Il est impossible d'admettre en principe qu'on distingue entre les revenus d'après le mode de recouvrement auquel ils sont soumis. L'application de ce principe devait conduire d'ailleurs, en 1894, à des dispositions tout à fait contraires. La catégorie D a été créée, ou du moins on l'a prétendu, pour indemniser, pour ainsi dire, les fonctionnaires de ce, qu'il leur est impossible de frauder ; le dédoublement de la catégorie A, en 1894, a été fait pour décider, si possible, ceux, qui peuvent frauder, à ne pas le faire. Dans le premier cas, le taux a été favorable à ceux qui ne peuvent pas cacher leurs revenus ; dans le second, à ceux qui le

peuvent. La loi du 22 juillet 1894, qui a dédoublé la catégorie A, laisse voir clairement le but que poursuivait le législateur. Aux termes de cette loi, tous les revenus sur lesquels l'impôt est perçu par voie de retenue sont taxés pour leur montant intégral. En outre, parmi les revenus pour lesquels le recouvrement a lieu au moyen de rôles, sont taxés pour leur valeur intégrale et sans aucune déduction : les intérêts et les primes de remboursement des emprunts provinciaux et communaux, des titres au porteur et à intérêts fixes des sociétés qui jouissent de garanties ou de subventions de l'Etat et les lots de toute espèce de loterie. Tous les autres revenus dérivant du capital sont réduits pour l'application du taux à 30/40 de leur montant. Il est facile de voir quel a été le critérium de ce classement. Dans la première catégorie sont rangés tous les revenus pour lesquels la fraude n'est pas possible, soit parce qu'ils proviennent des sommes payées par l'Etat, soit parce qu'ils proviennent des valeurs sur lesquelles l'Etat exerce un contrôle. Dans la seconde catégorie, on ne trouve que les revenus qui plus ou moins peuvent échapper au fisc et se soustraire à l'impôt au moins en partie. On espérait par cette mesure rendre les déclarations des revenus plus sincères.

Il est douteux qu'on y ait réussi. En tout cas, la mesure est d'une injustice criante et peut être regardée

comme un recul en comparaison avec la législation préexistante. La discrimination de revenus est devenue, par le dédoublement de la catégorie A, sensiblement moins bonne.

Par ce dédoublement, le nombre des catégories est, il est vrai, augmenté, ce qui aurait pu faire croire au premier abord à une amélioration et à une plus grande aptitude du système à régler la taxation sur la puissance contributive des revenus. Mais comme le classement a été fait d'une manière tout à fait arbitraire, cette augmentation n'a pas eu les effets qu'elle devait avoir. Les revenus les plus différents au point de vue de la qualité continuent à être rangés dans une même catégorie, et imposés au même taux. Il n'est tenu aucun compte ni de la différence entre les revenus terminables et les revenus permanents, ni des parts respectives, plus ou moins grandes, du capital et du travail dans la composition des revenus mixtes.

Ce taux unique pour tous les revenus d'une même catégorie n'a d'ailleurs pu être fixé qu'arbitrairement. Il serait curieux de savoir par quels moyens a-t-on pu déterminer que la puissance contributive des revenus du travail n'est que de $\frac{18}{20}$ de celle des revenus mixtes. Il est clair que cette différence a été fixée au hasard et selon une appréciation, dont il serait extrêmement difficile de prouver le bien-fondé. Pour juger

à quel point est arbitraire cette appréciation, on n'a qu'à comparer la législation actuelle sur ce point avec celle qui l'a précédée immédiatement. Avant 1894, les revenus mixtes subissaient, pour l'application du taux, une réduction de $\frac{2}{8}$; cette réduction est aujourd'hui de $\frac{20}{40}$. La puissance contributive des revenus du travail était estimée alors à $\frac{5}{6}$ de celle des revenus mixtes ; on l'estime aujourd'hui à $\frac{18}{20}$.

Ces différences d'appréciation, si énormes, seraient inexplicables si le législateur avait en sa possession un moyen quelconque pour se rendre compte de la puissance contributive des revenus de chaque catégorie. Mais du moment que ce moyen lui faisait défaut, et qu'il en a été réduit à déterminer cette puissance contributive arbitrairement, on comprend qu'il ait pu donner à la question posée des solutions si différentes.

Tous ces défauts sont de l'essence même de la discrimination directe. Ils ont été exposés dans la partie théorique. Il s'agissait seulement de savoir si dans la pratique ils pouvaient être atténués et dans quelle mesure. La législation italienne est à ce point de vue un exemple concluant. Loin d'être diminués, les défauts ont été accentués, surtout par le nombre trop restreint de catégories. Pourtant, on ne peut pas dire qu'il y avait abus sur ce point. On n'a pas fait de la politique avec le taux de l'impôt. Mais les nécessités

techniques, qu'on oublie si souvent dans la théorie, pèsent dans la pratique d'un poids très grand sur les décisions du législateur. Il est fort douteux que le nombre des catégories eût pu être augmenté sensiblement, sans créer des difficultés insurmontables. En tous cas, l'arbitraire dans le classement des revenus et dans la fixation du taux correspondant à chaque catégorie ne pourrait être ni supprimé, ni même atténué.

La discrimination établie par le taux de chaque catégorie est changée dans une certaine mesure par quelques autres dispositions de la loi.

La loi italienne admet pour certains revenus, soit l'exemption totale, soit des réductions pour former le revenu imposable. Toutefois, ces exemptions et réductions n'ont lieu, que pour les revenus taxés au moyen des rôles nominatifs ; si l'impôt est perçu par voie de retenue, aucune déduction ni exemption n'est consentie, si minime que puisse être le revenu imposé. Il en est de même, pour tous les revenus des catégories A¹, et A², qu'ils soient taxés par voie de retenue ou au moyen de rôles.

Le minimum au-dessous duquel il n'est point dû d'impôt est de 533,33 liras pour la catégorie B, de 640 liras. pour la catégorie C, et de 800 liras pour la catégorie D. En outre, les revenus, au-dessous de 1066,66 liras pour la catégorie B, au-dessous de 1280 liras pour la catégorie C, et 1000 liras pour la catégo-

rie D, bénéficient de déductions plus ou moins importantes selon le montant du revenu. (1) Les revenus fonciers et tous les revenus mobiliers, même ceux de la catégorie A₁ et A₂, sont pris en considération pour former ces minima.

Ces dispositions sont très importantes au point de vue de la discrimination de revenus. Le fait, que le législateur a établi pour chaque catégorie des minima spéciaux et une échelle de déductions différente, crée une nouvelle distinction qualitative dans la taxation des revenus. Le rapport entre les taux applicables à chaque catégorie se trouve changé, au moins pour les petits revenus. Ce changement a plusieurs inconvénients. Il apporte d'abord une certaine confusion dans les effets de la discrimination et il en rend l'examen difficile. Il accentue ensuite la discrimination

(1) Voici le tableau de ces déductions.

Catégorie B.		Catégorie C.*		Catégorie D.	
Revenus nets	Déductions sur le revenu imposable	Revenus nets	Déductions sur le revenu imposable	Revenus nets	Déductions sur le revenu imposable
De 533.33 à 666.66 . .	166.66	de 640 à 800	180	800-1 000	75
De 666.67 à 800 . . .	133.33	de 800 à 960	141		
De 800 à 933.33 . .	100	de 960 à 1120	108		
De 933.33 à 1 066.66 .	66.66	de 1120 à 1280	72		

pour les petits revenus. Ceci est surtout sensible si l'on compare les revenus de la catégorie A_1 et A_2 avec les revenus des autres catégories. Comme pour les revenus des catégories A_1 et A_2 il n'est consenti dans la loi ni d'exemptions, ni de déductions, ces revenus seront toujours imposés au taux indiqué dans la loi. Si ce taux est réduit pour les autres revenus, le rapport des taux est changé au préjudice des revenus des deux premières catégories.

Il ne s'agit point de discuter si les revenus des catégories A_1 et A_2 devraient être, en général, soumis à un taux relativement encore plus élevé que celui indiqué expressément dans la loi. C'est une question d'appréciation et il n'est pas possible de la résoudre rationnellement. Mais il est certain qu'il ne faut pas faire, à ce point de vue, de différence entre les revenus selon qu'ils sont plus ou moins grands. Du moment que la qualité des revenus est la même chez les uns comme chez les autres, la discrimination ne devrait pas être plus accusée pour les uns que pour les autres.

Mais le défaut le plus important, des dispositions accordant les exemptions et les déductions pour certains revenus, est de distinguer entre les revenus selon le mode de perception de l'impôt. Il est facile de trouver le pourquoi de cette distinction. Le recouvrement de l'impôt, s'il s'agit de revenus de très peu d'importance, est pour ainsi dire impossible, surtout si le revenu est

tiré du travail ou des bénéfices industriels et commerciaux. La loi italienne a donc exempté ces revenus de l'impôt. Mais le cas n'est plus le même si le recouvrement a lieu par voie de retenue. Il est facile alors de percevoir l'impôt même sur les plus petits revenus, et dès lors le législateur ne les a pas exemptés. Cette distinction, pour être compréhensible, n'en est pas moins irrationnelle et injuste.

Ce sont là les différences que la loi italienne établit entre les divers revenus soumis à l'impôt sur la richesse mobilière. Les revenus fonciers n'y sont donc pas compris. Mais le système est complété par l'existence de deux autres impôts directs : l'impôt sur les terres (*imposta sui redditi dei terreni*) et l'impôt sur les bâtiments (*imposta sui redditi dei fabbricati*). Ces deux taxes portant sur les revenus immobiliers, la totalité des revenus des Italiens est soumise aux taxes directes. Toutefois, pour sauvegarder l'égalité de répartition des impôts directs, il aurait fallu établir une étroite corrélation entre les taux de chacun des trois impôts. Dans ce but, le taux devrait être le même pour tous les revenus de même qualité, qu'ils soient soumis à l'une ou à l'autre des trois taxes. Egalement on ne devrait pas pouvoir changer le taux d'un impôt sans opérer par là même un changement correspondant dans le taux des deux autres. Cette corrélation de trois taux n'est pas malheureusement établie par aucune disposition légis-

lative. Si l'on se tient à la lettre de la loi, on pourrait dire que la discrimination de revenus n'est pas faite pour les revenus fonciers. Mais il est évident aussi que le législateur comptait pour l'opérer sur les impôts fonciers et que dans la mesure où elle existe, elle n'est pas tout à fait accidentelle.

Tel est le système de discrimination qu'a adopté la loi italienne. Il s'agit de savoir quels ont été les effets de ce système dans l'application, c'est-à-dire dans quelle mesure est opérée effectivement la discrimination de revenus en Italie.

Avant d'exposer les résultats qu'a eus cette loi, il serait utile de remarquer ici que la discrimination de revenus n'était point une chose nouvelle en Italie. Si la discrimination n'était point opérée quand il s'agissait de l'impôt de l'Etat, il existait depuis longtemps une taxe locale, fort généralisée dans les villes italiennes : le *fuocatico*, où la différence qualitative de revenus était souvent très bien observée. Cette taxe variait naturellement d'une localité à l'autre, mais tout en gardant ses caractères généraux. Un des caractères de cette taxe était la différence de son taux, selon qu'il s'agissait des revenus de qualités différentes. On divisait généralement tous les contribuables en trois catégories selon la source dont ils tirent leurs revenus : 1° les capitalistes et les propriétaires fonciers ; 2° les professions libérales, les commerçants, les artisans ;

3° les ouvriers. Chaque catégorie était souvent subdivisée elle-même en plusieurs classes. Le nombre de ses classes était souvent très grand, quelquefois il allait jusqu'à 100. Le taux pour chaque catégorie, et pour chaque classe variait avec la puissance contributive des revenus qui la composaient. Les contribuables de la troisième catégorie étaient généralement soumis à une capitation qui était souvent graduée. Les deux autres catégories étaient taxées d'après leurs revenus, ceux de la seconde catégorie moins que ceux de la première. Le taux était aussi différent pour chaque classe dans une même catégorie. La discrimination ainsi opérée n'était évidemment pas d'une grande perfection technique, mais elle n'était pas moins réelle. Et ce qui est le plus important, elle était admise en principe. L'impôt sur la richesse mobilière n'apportait donc à ce point de vue rien de nouveau. Car si la taxe en question était locale et essentiellement urbaine, elle était d'abord assez généralisée, et ensuite l'impôt sur la richesse mobilière porte surtout et presque exclusivement sur les revenus des habitants des villes.

Cette constatation est d'une grande importance. Car sur un terrain aussi bien préparé, les inconvénients de la discrimination directe devaient être réduits au minimum. Si le principe de la discrimination a été accepté par les contribuables, même sous cette forme, il ne faudrait pas trop se hâter pour en tirer

des conclusions favorables à l'application de la discrimination directe. Mais si, par d'autres côtés, la discrimination directe a eu, même en Italie, des résultats défavorables sans qu'on puisse en démêler des causes spéciales, on pourrait conclure sans trop d'invéraisemblance qu'ils dérivent des défauts inhérents à la nature même de ce système de discrimination. Ceci posé, on peut passer à l'examen des résultats obtenus.

La discrimination de revenus ne s'opère pas exactement, comme l'aurait voulu le législateur en établissant le système exposé plus haut. Il y avait, dans la législation même, plusieurs faits de nature à fausser les effets de ce système dans l'application. La perturbation qu'ils créent est si grande, que les revenus, qui paraissent être favorisés par la loi, sont souvent plus chargés que les autres, et que, par contre, certains autres revenus, que la loi voulait soumettre à un taux plus élevé, réussissent à rejeter, pour une grande partie, le poids de l'impôt.

La première cause de perturbation est dans l'existence de deux impôts directs distincts, et portant sur les revenus fonciers. Comme il a été dit plus haut, les revenus des terres et des bâtiments ne sont pas soumis au même impôt que les autres revenus. Le mal ne serait que relatif, si ces deux impôts directs indépendants : impôt sur les terres et impôt sur les maisons, devaient, de par la loi, avoir un taux correspondant au

taux de l'impôt sur la richesse mobilière, et par conséquent calculé en vue d'opérer la discrimination générale des revenus. Mais il n'en est point ainsi. La loi n'a pas établi de corrélation entre les taux. Le taux de chacun des trois impôts directs mentionnés est absolument indépendant, et peut être changé, abaissé ou élevé sans aucun égard pour les deux autres.

Cette lacune de la législation pourrait être comblée dans la pratique en mettant au pair le taux de chaque impôt, et en s'interdisant de changer le taux d'un d'eux sans opérer un changement identique aux deux autres. Il y aurait certes encore bien quelques différences provenant de ce fait, que le revenu imposable n'est pas établi de la même façon, mais ces différences seraient d'une importance de beaucoup moins considérable, et l'égalité de l'impôt aurait été, d'une manière générale, bien sauvegardée. Malheureusement il arriva que, dans la pratique, comme il fallait s'y attendre, on tint compte beaucoup plus des circonstances passagères et des considérations politiques et fiscales que de la justice distributive. Aucun rapport ne fut établi entre les taux des trois impôts directs. Au moment où l'impôt sur la richesse mobilière devint un impôt de quotité, c'est-à-dire en 1866 son taux fut fixé à 8 0/0. Le taux de l'impôt sur les maisons était en ce moment de 12,50 0/0. L'impôt sur les terres était un impôt de répartition très mal réparti et dont le taux variait en fait d'une

province à l'autre. La différence qui existait entre les taux d'impôts portant sur les revenus des maisons et celui portant sur les revenus du capital mobilier était plus forte que celle entre celui-ci et les revenus industriels et commerciaux. En 1868, le taux de l'impôt sur la richesse mobilière fut porté à 8,8 0/0 par l'adjonction d'un décime. C'est trois décimes qu'on ajouta, par exemple, à l'impôt sur les maisons, dont le taux fut porté de ce fait à 16,25 0/0. La différence entre les deux espèces de revenus fut donc encore accentuée, le revenu des maisons fut deux fois plus chargé que le revenu des capitaux mobiliers, quoique leur puissance contributive doit être à peu près la même à volume égal. Par la suite, le taux de l'impôt sur les maisons resta le même pendant que celui de l'impôt sur la richesse mobilière fut porté à 12 0/0, puis à 13,20 0/0, et enfin, en 1894, à 20 0/0 décime compris. De cette façon, le revenu des maisons se trouva à la fin moins chargé que le revenu du capital mobilier.

Il n'y eut donc aucun rapport entre les taux de chacun des trois impôts directs. Les revenus soumis à chacun d'eux furent traités, selon les circonstances, très différemment, et sans aucun égard à leurs qualités. La situation est la même aujourd'hui.

Ces inégalités provenant de la différence du taux sont encore aggravées surtout en ce qui concerne les revenus des terres, par la manière dont est établi le

revenu imposable. A ce point de vue, l'Italie porte encore les traces de son ancien parcellement politique. Chacun des États existant avant 1860 avait un système fiscal différent. L'impôt sur les terres existait partout, mais les bases qui servaient à l'établissement des rôles différaient sensiblement. A côté des États qui possédaient un cadastre bien confectionné et tenu à jour, il y en avait d'autres où l'évaluation des revenus des terres était faite plutôt sommairement. Ce sont ces données d'une valeur si inégale qui servirent à établir les rôles de l'impôt sur les terres, l'unité politique une fois conquise. Les inégalités qui en résultèrent fatalement contribuent dans une grande mesure à rendre la discrimination de revenus fort incertaine, même dans le cas où le taux de cet impôt serait fixé rationnellement.

Mais, indépendamment des revenus mobiliers, il existe, même pour les revenus soumis à l'impôt sur la richesse mobilière, une cause de perturbation. La façon dont on établit le revenu imposable, et dont on opère le recouvrement de cet impôt, n'est pas la même pour tous les revenus. L'impôt est perçu tantôt par retenue directe, tantôt par voie de rôles nominatifs.

Le recouvrement a lieu par retenue directe pour les revenus suivants :

1° Les revenus provenant des titres, nominatifs ou au porteur, de la dette publique ; les primes des

emprunts publics, les annuités et intérêts payés par l'Etat ou pour son compte en tout lieu, et par toute personne à l'intérieur du Royaume et au dehors.

2° Les traitements, pensions et autres allocations fixes payées pour le compte du Trésor, c'est-à-dire les remises des comptables de l'Etat, les appointements, mensuels et journaliers des fonctionnaires et employés du Gouvernement, les indemnités de frais de représentation, etc., en général, tous les émoluments personnels périodiques portés au budget de l'Etat.

Sur tous les autres revenus, l'impôt est prélevé au moyen de rôles nominatifs et basé sur les déclarations des contribuables, contrôlées par les agents de l'administration et les commissions de première instance et d'appel. A défaut de déclaration, la taxation est faite d'office.

Il est facile de saisir les conséquences de cette différence de mode de recouvrement. Dans le premier cas, celui où l'impôt est perçu par retenue directe, le revenu est connu. Le revenu imposé est donc égal au revenu réellement imposable. Dans le second cas, le revenu imposable est déterminé par la déclaration du contribuable, il peut donc être inférieur, et le serait en général, au revenu imposable réel. C'est un fait connu que, dans les pays où fonctionne un impôt sur le revenu basé sur la déclaration du contribuable, il s'établit, après quelques années de fonctionnement

de cet impôt, un rapport pour ainsi dire fixe entre le revenu réel et le revenu déclaré. Ce revenu déclaré reste, d'une façon générale, sensiblement au-dessous du revenu réel et pour ainsi dire sans aucune intention de fraude.

Il est donc clair que, du moment qu'il existe dans un pays, et pour un même impôt, deux façons d'établir le revenu imposable et deux modes de recouvrements : par retenue directe et au moyen de rôles nominatifs basés sur la déclaration du contribuable, les revenus soumis à ce second mode de recouvrement seraient en réalité moins taxés que ceux où le recouvrement a lieu par retenue directe.

Mais en outre de ce fait, qui a son importance, et qu'il est facile, sinon de prévenir au moins de prévoir, il existe, pour les revenus soumis à la déclaration, une possibilité de fraude très grande. Il s'agit, dans ce cas, de savoir dans quelle mesure elle a effectivement lieu.

Il n'est pas possible de la nier en Italie. Dans son exposé de motifs du projet de loi présenté à la Chambre italienne le 10 mars 1877, M. Depretis l'a ouvertement dénoncé. Les exemples qu'il cite sont concluants à ce point. En examinant la manière dont les revenus assujettis à l'impôt se répartissent, il arrive à trouver des preuves convaincantes de fraude. La première est tirée de la comparaison des revenus des particuliers

et des revenus des êtres collectifs. Vu qu'une partie des êtres collectifs, et particulièrement les œuvres de charité, ont un patrimoine consistant surtout en biens immeubles, ou en rentes publiques taxées par voie de retenue; par rapport à l'ensemble du pays, ils ne devraient pas prendre part à l'impôt sur la richesse mobilière dans une proportion considérable. Pourtant, en 1877, sur un ensemble de revenus portés aux rôles de 637 millions, les revenus des êtres collectifs étaient représentés par un revenu imposable de 233 millions, soit 37 0/0.

Ces résultats ne sont pas conformes à la vérité, ils sont, comme le dit l'exposé de motifs, « l'effet évident de la condition radicalement différente où sont placés les êtres collectifs et les particuliers, lorsqu'ils se trouvent devant l'agent des contributions pour la fixation de leurs revenus : les uns ne peuvent dissimuler, ni leurs revenus propres, ni ceux de leurs créanciers ou de leurs employés, tandis que les autres sont en mesure de cacher leurs revenus ».

Cette disproportion entre les revenus des êtres collectifs et les revenus des particuliers, M. Depretis l'a fait ressortir avec encore plus d'évidence, en examinant dans son exposé de motifs la manière dont se fait la répartition entre ces deux classes de revenus dans chacune des quatre catégories. Sur un total de 232 millions de revenus compris dans la catégorie A, les

revenus des particuliers ne représentent que 112 millions, soit 48 0/0, tandis que les revenus des êtres collectifs s'élevaient à 120 millions, soit 52 0/0! L'ensemble des revenus de la catégorie C s'élevait à 93 millions et là encore les revenus des êtres collectifs entraient pour 37 millions, c'est-à-dire 40 0/0!

On trouve une autre preuve de fraude dans l'examen des rôles individuels. Toujours selon l'exposé des motifs de M. Depretis, il n'y avait, en 1877, dans tout le royaume, et sans distinction entre les particuliers et les êtres collectifs, que 30 194 possesseurs de revenus supérieurs à 2 000 livres et parmi eux 8 360 à peine avaient un revenu supérieur à 5 000 livres, savoir: 3 123 pour la catégorie A, 3 952 pour la catégorie B, 812 pour la catégorie C, 475 pour la catégorie D. Sur un total de 639 302 contribuables, on n'en rencontre que 78 246 qui sont taxés pour un revenu de 1 000 livres ou au-dessus.

C'est parmi les professions libérales que ressort le

Profession	Nombre des revenus					
	Inférieurs à 1000 l.	De 1000 à 2000 l.	De 2000 à 3000 l.	De 3000 à 4000 l.	De 4000 à 5000 l.	Au-dessus de 5000 l.
Avocats et procureurs.	5 205	1 335	241	120	50	49
Notaires.	5 172	577	67	24	15	4
Médecins et chirurgiens.	6 836	480	60	36	16	11

mieux la faiblesse des revenus imposés. L'exposé des motifs en donne entre autres un tableau suggestif (p. 123).

Le revenu imposé moyen était la même année de 756 liras pour les avocats, de 793 liras pour les procureurs, de 537 liras pour les notaires, de 781 liras pour les chirurgiens ; et enfin de 398 liras pour les médecins ! Il faut en outre tenir compte de ce fait que, dans le calcul de cette moyenne, n'entrent point les revenus au-dessous du maximum imposable. La fraude est aussi manifeste que possible.

Pourtant le document officiel en question constate en même temps un certain progrès à ce point de vue, depuis la création de l'impôt jusqu'à 1877. Il s'agit donc de savoir si la situation ne s'est pas améliorée depuis. En effet, le taux de l'impôt est resté le même jusqu'à 1894, et les modifications apportées dans la législation pendant ce temps-là sont insignifiantes. Cette stabilité aurait pu facilement avoir une influence très favorable sur la sincérité des déclarations des revenus. Malheureusement, en examinant les données statistiques de la dernière année avant la nouvelle réforme, on peut se convaincre facilement que le progrès à ce point de vue n'a pas été bien considérable.

L'ensemble des revenus portés aux rôles a passé de 637 millions en 1877 à 904 millions en 1892, la dernière

année avant la nouvelle élévation du taux. Comme on voit, la progression de la matière imposable a été considérable, mais elle est loin d'être égale pour tous les revenus. Pendant que les revenus des êtres collectifs passaient de 233 à 400 millions, soit une augmentation de 70 0/0, les revenus imposables des particuliers n'arrivaient, en 1892, qu'à 504 millions, contre 404 millions en 1877, c'est-à-dire augmentaient de 25 0/0 seulement. De cette façon, dans l'ensemble des revenus portés aux rôles, les revenus des particuliers n'entraient que pour 55 0/0 contre 63 0/0 en 1877, et les revenus des êtres collectifs représentaient 45 0/0 en 1892 contre seulement 37 0/0 en 1877.

Si la proportion, dans laquelle entrent les revenus des êtres collectifs dans l'ensemble des revenus portés aux rôles, a paru une preuve suffisante de fraude en 1877, quand cette proportion n'était que de 37 0/0, elle l'est à plus forte raison aujourd'hui quand elle se trouve élevée à 45 0/0. La situation, loin d'être améliorée, peut être considérée comme pire. Si on examinait la répartition des revenus dans chaque catégorie, on n'en trouverait que plus facilement la preuve de cette allégation.

L'ensemble des revenus compris dans la catégorie A s'élevait, en 1892, à 397 millions, 242 millions appartenant à des êtres collectifs, 155 millions aux particuliers. La proportion des revenus des êtres collectifs

est donc de 61 0/0 ; en 1877, elle n'était que de 52 0/0. Cette même proportion a passée de 1877 à 1892, dans la catégorie B de 18,5 0/0 à 22 0/0 ; et dans la catégorie D de 84,5 0/0 à 88 0/0. Il y a une seule catégorie de revenus, catégorie C, où la proportion des revenus des êtres collectifs, dans l'ensemble des revenus portés aux rôles, n'a pas augmenté. Encore n'a-t-elle pas non plus sensiblement diminué. De 40 0/0 en 1877, elle tombe en 1892 à 37 0/0.

En présence de pareils résultats, on est fondé de conclure que la fraude n'a pas diminué avec la durée de l'impôt. C'est une constatation qui a son importance. D'autres faits peuvent la corroborer. La faiblesse des revenus imposés est restée presque la même, on peut dire même qu'elle est plus grande aujourd'hui, si on tient compte du progrès général de la richesse nationale. Le revenu moyen des médecins et des chirurgiens a été de 498 liras en 1892, il était de 398 liras pour les médecins, de 871 pour les chirurgiens en 1877. Il n'y a donc, à ce point de vue, aucun progrès.

Il est donc certain que la stabilité des taux de 1877 à 1894 n'a pas diminué la fraude. En 1894, le taux a été élevé de 13,20 0/0 à 20 0/0 décimes compris. Mais cette énorme élévation du taux portait en réalité surtout sur les revenus de la catégorie A, et sur ceux taxés par voie de retenue. Pour les autres revenus, l'élévation du taux n'est qu'apparente, et elle est

presque complètement compensée, la façon dont on détermine le revenu imposable. Avant la loi du 22 juillet 1894, le taux a été de 9,90 0/0 pour la catégorie B, de 8,25 0/0 pour la catégorie C (1) ; il est aujourd'hui de 10 0/0 pour la catégorie B, de 9 0/0 pour la catégorie C.

La sincérité des déclarations ne devait pas être contrariée par une élévation du taux aussi légère. Il n'y avait donc pas de recul à ce point de vue, mais il est douteux qu'il y ait eu du progrès. La proportion des revenus des personnes civiles, dans l'ensemble des revenus portés aux rôles, est toujours très considérable. Elle était de 46 0/0 en 1895 et de 43 0/0 en 1898. Le revenu moyen constaté était, en 1892, de 800 livres pour les professions sanitaires et, en 1898, de 888 livres.

Comme on le voit par ces chiffres, la fraude n'a pas dû diminuer sensiblement depuis les modifications apportées par la loi du 22 juillet 1894 dans la législation de cet impôt. Or, la conséquence inévitable de cette fraude est de détruire complètement toute l'économie de la loi au point de vue de la discrimination de revenus. En effet, il est inutile de soumettre le re-

(1) On a souvent donné des chiffres plus élevés. M. Vesselovski évaluait le taux net de l'impôt pour la catégorie B, à 14,82 0/0, pour la catégorie C, à 11,37. C'est une erreur qui provient de ce qu'on a calculé les surtaxes pour la perception, non sur le montant de l'impôt, mais sur le montant du revenu imposable.

venu de la rente de l'Etat et des autres valeurs publiques au même taux que le revenu des autres capitaux mobiliers, si ces derniers, grâce à un traitement différent lors de la perception, peuvent, dans une très grande mesure, échapper à l'impôt. Les revenus de la rente seraient en fait taxés selon un taux beaucoup plus élevé que les autres revenus de même qualité. L'exemption de 25/40 du revenu constaté, consentie aux revenus de la catégorie D, devient illusoire si les revenus d'une puissance contributive supérieure doivent s'exempter par la fraude dans une proportion souvent encore plus forte.

Il est bien entendu que la loi ne doit s'occuper de la fraude qu'en vue de sa suppression, encore convient-il d'éviter, si la fraude ne peut pas être supprimée, qu'elle n'annule pas complètement les dispositions du législateur. Il aurait fallu éviter de créer deux modes de recouvrement et deux façons d'établir le revenu imposable. Ou alors exercer un contrôle sérieux sur les déclarations des contribuables et tâcher de supprimer les fausses déclarations par une répression rigoureuse. Il est vrai qu'on aurait pu peut-être commencer par abaisser le taux de l'impôt, qui est excessif. Il prend, avec les frais de recouvrement, plus du cinquième du revenu net.

Il est presque inutile, après cela, de mentionner une troisième cause de perturbation des effets de la discri-

mination de revenus faite par la loi. C'est l'existence, à côté des autres impôts directs, de l'impôt sur les successions. Cet impôt est assez lourd en Italie. D'après le tarif institué en 1894, il varie de 1,60 0/0 pour les successions en ligne directe, jusqu'à 15 0/0 pour les successions entre personnes non parentes. Comme il n'atteint dans l'immense majorité des cas que le capital, son poids vient se greffer sur la surtaxe qui pèse déjà sur les revenus permanents dérivant du capital. En Italie où on ne fait pas de différence entre les revenus des capitaux selon leur puissance contributive, et où, par conséquent, les revenus temporaires et terminables, aussi bien que ceux provenant des intérêts élevés de certaines valeurs, sont imposés au même taux que les revenus proprement dits du capital, l'impôt sur les successions a cet effet de rétablir jusqu'à un certain point l'égalité de ces revenus devant l'impôt. En effet, par sa nature même il atteint les revenus en raison directe du montant du capital qui les produit, donc, il atteindrait plus les revenus proprement dits que les autres revenus du capital.

Mais cette surtaxe des revenus du capital ne serait pas toujours égale. Le taux de l'impôt varie considérablement pour des raisons étrangères à la discrimination de revenus, et ces variations ont pour effet de rendre la discrimination fort incertaine. Très souvent l'impôt sur les successions atteindrait très lourdement

les revenus, qu'il aurait fallu justement exempter si l'on tient à opérer la discrimination autant que possible rationnellement. Les autres inconvénients de l'impôt sur les successions, au point de vue spécial de la discrimination de revenus, ont été exposés dans la première partie de cet ouvrage et il n'y a pas lieu d'y revenir.

Le résultat de toutes ces causes de perturbation qui viennent d'être exposées est d'annuler ou de changer dans une très grande mesure les effets de la discrimination établie par la loi. Cette loi, certes, a ses défauts et ils ont été indiqués à leur place, mais telle qu'elle est, elle est encore très satisfaisante au point de vue théorique. Il s'agissait de l'appliquer de façon qu'elle répondît aux intentions du législateur. Il est fort douteux qu'on y ait réussi. Peut-être faudrait-il s'en prendre au principe même de la discrimination directe qui a été adopté. En tous cas, la loi n'a pas donné dans l'application des résultats qu'elle se proposait d'atteindre.

Pour arriver à obtenir ces résultats il faudrait sans aucun doute réformer la législation fiscale sur plus d'un point. Il est absolument nécessaire de faire rentrer les revenus immobiliers dans le droit commun, soit en transformant l'impôt sur la richesse mobilière, de façon à lui assujettir tous les revenus, soit, et ce serait beaucoup plus simple, en unifiant le taux des trois impôts directs.

Quant à la suppression de la fraude, il n'y a pas lieu de rechercher ici les moyens par lesquels on pourrait y arriver. On peut remarquer toutefois que, dans le cas où on s'y déciderait, cette suppression pourrait être obtenue, soit par un contrôle sévère et une répression rigoureuse, comme en Allemagne, soit par l'abaissement du taux. Peut-être aussi faudrait-il, à défaut de la légendaire probité du contribuable anglais et de la non moins légendaire ponctualité de l'administration allemande, recourir aux deux moyens à la fois : abaisser dans une certaine mesure le taux de l'impôt et contrôler plus sévèrement la sincérité des déclarations individuelles.

C'est alors seulement qu'on pourrait justement apprécier le système de discrimination de la loi italienne.

Luxembourg

Le système de la discrimination directe a été aussi appliqué dans le grand duché de Luxembourg, quoique d'une manière un peu différente. Il est bien entendu, qu'en raison même du peu d'importance politique de cet état, les résultats de cette application n'ont pas la même signification pour la science financière et pour la théorie de la discrimination de revenus, que

ceux obtenus en Italie. Toutefois, justement parce que le système luxembourgeois diffère sur plus d'un point de détail du système italien, la comparaison en serait intéressante et pourrait fournir plus d'un renseignement utile.

Le principe de la discrimination est appliqué au Luxembourg, comme en Italie, par un impôt sur les revenus mobiliers. Cet impôt, créé en 1849, a été plusieurs fois remanié, notamment en 1864, et en 1868 pour recevoir sa forme définitive par la loi, du 9 février 1871. D'après les dispositions de cette loi les revenus assujettis à cet impôt se divisent en trois catégories, savoir :

1° Les revenus des capitaux mobiliers et de toutes les valeurs mobilières.

2° Les bénéfices industriels et commerciaux qui résultent du travail de l'homme en général (1).

3° Les salaires, traitements, rentes viagères, pensions et autres émoluments.

La rente sur l'Etat est exempte de l'impôt. Les revenus des capitaux, les bénéfices industriels et commerciaux au-dessous de 100 francs, et les traitements au-dessous de 200 francs ne sont pas soumis à l'impôt. Pour les salaires, ce minimum est porté à 600 francs.

Le taux de l'impôt varie selon la catégorie, il est de 3 0/0 pour la première, de 2 0/0 pour la seconde et de

(1) L'intérêt du capital engagé dans l'entreprise est rangé dans la première catégorie.

1 0/0 pour la troisième catégorie. Toutefois, quelques revenus de la troisième catégorie sont soumis dans certaines circonstances au taux de la seconde catégorie et *vice versa*. Tels les traitements payés par les établissements particuliers qui sont soumis au taux de 10 0/0 si le revenu global de celui qui en jouit n'excède pas 5 000 francs, et au taux de 2 0/0 dans le cas contraire. Mais ces exceptions n'ont que peu d'importance, et en général le taux est le même pour tous les revenus d'une même catégorie.

Tel est le système de la loi luxembourgeoise. Il est facile de voir la différence avec le système italien exposé précédemment. Sans parler de l'exemption de la rente sur l'Etat, injustifiée au point de vue de la discrimination de revenus, mais qui a été motivée sans doute par des raisons financières importantes, le classement des revenus dans les différentes catégories a été opéré plus rationnellement dans la législation luxembourgeoise que dans la législation italienne, quoique le nombre de catégories est encore plus restreint. En effet, la loi luxembourgeoise n'établit que trois catégories, qui répondent aux cédulas A₂, B, et C de la loi italienne. Les cédulas A₁ et D n'existent pas. On se souvient que ces cédulas sont composées par les revenus de même nature que ceux rangés dans les catégories A₂ et C. Si ces revenus ont été soumis à un taux différent, ce fut pour des raisons tout à

fait étrangères à la discrimination de revenus. Rationnellement, on ne devrait faire de distinctions entre les revenus, qu'en tant qu'ils diffèrent eux-mêmes au point de vue de la qualité. C'est donc une supériorité de la législation luxembourgeoise que de ne pas créer de distinctions artificielles. Il n'en résulte que plus d'égalité dans la répartition de l'impôt.

Il est pourtant à remarquer que le nombre de catégories n'a pas pu être très grand. La cause en est, au moins, pour une très grande partie, dans les difficultés techniques, qu'on aurait rencontrées inévitablement en augmentant le nombre des catégories. Mais l'inconvénient du petit nombre de catégories n'en est pas moins grand. Les revenus très différents au point de vue de leur puissance contributive ont dû être rangés dans la même catégorie et imposés au même taux. Il est vrai que, pour la seconde catégorie, cette injustice a été atténuée dans une grande mesure par ce fait, que ces revenus ne sont imposés au taux de 2 0/0, que dans la mesure où ils excèdent l'intérêt normal du capital engagé. La partie n'excédant pas cet intérêt normal est soumise au même taux que les autres revenus des capitaux mobiliers, c'est-à-dire au taux de 30/0. La puissance contributive des revenus mixtes étant en raison directe du capital engagé, les revenus de la seconde catégorie, c'est-à-dire les bénéfices

industriels et commerciaux, loin d'être taxés tous de la même manière, le seront en raison même de cette puissance contributive. Néanmoins, le fait que, même dans un petit pays où les difficultés techniques doivent être beaucoup moindres, on n'a pu faire que trois catégories de revenus, est d'une grande importance. Il démontre avec évidence l'impossibilité de tenir compte de toutes les différences qualitatives de revenus avec le système de la discrimination directe.

La supériorité de la législation luxembourgeoise sur celle examinée précédemment, au point de vue du classement des revenus, est certaine. Il est plus malaisé de juger quand il s'agit du taux assigné par les deux législations à chaque catégorie de revenus. Les revenus du travail sont beaucoup plus favorisés dans la législation luxembourgeoise. Ces revenus sont soumis à un taux, qui est la moitié de celui auquel sont taxés les revenus mixtes, et même moindre si on tient compte de ce, que les revenus mixtes sont imposés pour une partie au taux intégral. Par contre, la loi italienne met les revenus du travail presque sur le même pied que les revenus mixtes en ne faisant en faveur des premiers qu'une différence de 2/40. On voit par là encore une fois, à quel point est arbitraire en soi la fixation du taux pour chaque catégorie, et dans quelle mesure est incertaine l'estimation directe de la puissance contributive des revenus, puisqu'elle a pu

donner lieu à de telles différences. Il est donc très difficile de discuter le bien-fondé de ces estimations différentes, et il serait impossible de prouver quoi que ce soit sur ce point. Toutefois il est très probable, et on peut l'avancer sans crainte, que la présomption de la loi luxembourgeoise répond plus à la réalité que celle de la loi italienne.

Comme on le voit, le système de discrimination établi par la législation luxembourgeoise est supérieur sur plus d'un point à celui de la loi italienne. Mais c'est surtout dans l'application, que la supériorité de la législation luxembourgeoise se manifeste. C'est qu'en effet la fraude, qui détruit tout l'effet de la discrimination établie par la loi en Italie, n'existe pas au Luxembourg. Evidemment il y a bien des cas de fraude individuels, mais ils ne sauraient pas affecter sérieusement l'effet de l'ensemble des dispositions législatives. On a bien institué deux modes de recouvrement, par retenue et au moyen de rôles, mais le premier mode n'est employé que pour les coupons des valeurs indigènes. La perception de l'impôt est faite pour ces revenus de la même façon qu'en France pour l'impôt sur le revenu des valeurs mobilières. Pour tous les autres revenus, le recouvrement de l'impôt a lieu par voie de rôles nominatifs. Sur un revenu imposable total de 38,8 millions, le revenu imposable sur lequel l'impôt est perçu par retenue n'est que de 3,3 millions, soit à peine

90/0. Il est juste de remarquer que la rente de l'Etat étant exempte de l'impôt, la part de l'impôt perçue par retenue est diminuée peut-être par ce fait dans une mesure appréciable.

Toutefois, même généralisé, ce dualisme dans le mode de recouvrement n'aurait pas ici les mêmes inconvénients. C'est que le revenu imposable pour les revenus portés aux rôles se rapproche infiniment plus du revenu réel, qu'en Italie. Il est facile d'en juger par quelques exemples. Tandis que dans un total de plus de 2 000 millions de revenus constatés en 1890, les revenus de la catégorie B, en Italie, n'entraient que pour 589 millions, soit 28 0/0, ces mêmes revenus, la même année, représentaient au Luxembourg 45 0/0 de l'ensemble des revenus imposables (1). La différence est énorme, et elle est toute en faveur du Luxembourg. La conclusion serait la même si l'on considère le revenu imposé moyen. Il était de 555 dans les communes rurales, de 4261 dans la ville de Luxembourg, et de 1565 dans l'ensemble du grand duché. C'est une nouvelle preuve de la sincérité des rôles.

Ces résultats, si satisfaisants, paraissent pourtant

(1) En réalité la part des bénéfices industriels et commerciaux est beaucoup plus grande, puisqu'une partie de ces revenus, représentant les intérêts des capitaux engagés, est déduite et entre dans la première catégorie.

être obtenus sans trop de peine. Le nombre des réclamations est peu considérable, et arrive à peine à 2,5 0/0 du nombre des assujettis à l'impôt. Ceci est d'autant plus remarquable que le minimum de revenu, au-dessous duquel l'impôt n'est pas dû, est fixé un peu bas. Les quatre cinquièmes des cotisations ne dépassent point 20 francs. Or, il est certain que les difficultés du recouvrement sont en raison inverse du volume des revenus.

Il est plus que probable, que le taux modique de la taxe est une des causes principales du fonctionnement aussi satisfaisant de l'impôt sur les revenus mobiliers, surtout en ce qui concerne la détermination du revenu imposable. L'exemple de l'income-tax en Angleterre est, à ce point de vue, classique. On a observé que la productivité d'un penny baisse à mesure que s'élève le taux de l'impôt. Toutefois, les habitudes fiscales et les mœurs de la population, plus habituée à la tutelle administrative, la scrupulosité de l'administration elle-même, ne sont pas étrangères à ce succès.

Mais justement parce que l'exécution de la loi a été à tel point scrupuleuse, et que les conditions politiques, économiques, et fiscales étaient des plus favorables, on peut avec plus de sûreté juger les inconvénients du système de la discrimination appliqué par la loi. Les deux grands défauts de la discrimination

directe, l'arbitraire dans la fixation du taux et l'arbitraire de classement des revenus dans les différentes catégories, apparaissent avec d'autant plus d'évidence, qu'aucune cause étrangère n'est venue embrouiller les effets de la loi. Un troisième inconvénient, qui n'a pas, il est vrai, un caractère absolu, se greffe dans l'application sur les deux autres. En constatant que, dans les pays où la discrimination directe a été appliquée, le nombre des catégories dans lesquelles les revenus sont divisés, est extrêmement restreint, quand il serait désirable qu'il fût aussi grand que possible, ou est fondé de conclure, que les difficultés techniques empêcheront toujours le législateur de répondre sur ce point aux exigences de la théorie. Or, avec un petit nombre de divisions, la discrimination ne pourrait être que rudimentaire et insuffisante.

L'étude de la législation italienne a pu révéler ces défauts de la discrimination directe, l'étude de la législation luxembourgeoise les prouve décisivement puisqu'elle permet, en quelque sorte, d'éliminer ce qui n'était qu'accidentel et spécial dans les résultats étudiés précédemment, et d'en dégager ce qui est permanent et typique.

I

LA DISCRIMINATION MÉCANIQUE

Prusse.

Les deux pays, dont la législation vient d'être étudiée, ont adopté chacun un système de discrimination directe. Ce n'est pas le seul mode de discrimination qui a été expérimenté. La discrimination mécanique, par la superposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital, que ce dernier soit unique ou multiple, a été appliquée, avec quelques variations et plus ou moins bien, dans plusieurs pays. Parmi ces expériences, la plus importante et la plus intéressante au point de vue théorique est, sans contestation, celle faite en Prusse, tant en raison de l'importance politique de ce pays, qu'à cause de la perfection technique du système appliqué.

La discrimination de revenus a été introduite dans la législation fiscale du royaume de Prusse par la loi du 14 juillet 1893 (1) devenue exécutoire à partir du

(1) Trois lois financières portent cette date : la 1^{re} décrète l'abandon des impôts réels, la 2^{me} institue l'Ergänzungssteuer, et la 3^{me} est relative aux taxes locales.

1^{er} avril 1895. Cette loi instituait, à côté de l'impôt général sur le revenu, créé précédemment, un impôt complémentaire sur le capital (Ergänzungssteuer).

L'exposé des motifs, qui précédait le projet de loi portant la création d'un impôt sur le capital, affirmait nettement l'intention du ministre des finances, d'opérer par le nouvel impôt la discrimination des revenus. La nécessité de distinguer entre les revenus fondés et les revenus non fondés est même indiquée dans ce document comme étant la principale raison de sa création.

On a feint de ne voir là qu'un prétexte, et de chercher la vraie cause de l'introduction de l'impôt sur le capital ailleurs, notamment dans le besoin qu'aurait eu en ce moment le ministre des finances, de se procurer une trentaine de millions de ressources nouvelles, pour combler le déficit créé par l'abandon des impôts réels aux localités. Pour le prouver, on a même joué jusqu'à un certain point sur le mot allemand, pourtant peu équivoque, par lequel fut désigné le nouvel impôt.

Il conviendrait peut-être de se montrer moins septique à l'égard de l'affirmation si nette du document officiel cité plus haut. Il y eut bien, il est vrai, une raison purement fiscale pour la création de l'impôt complémentaire. La réforme commencée en 1891 — l'abandon des impôts réels aux localités et leur rem-

placement par les taxes personnelles — ne pouvait pas être menée à bonne fin, en dépit de la productivité merveilleuse et inattendue du nouvel impôt sur le revenu, sans créer un trou d'une trentaine de millions dans le budget de l'État. Seulement cette raison ne pouvait pas être décisive. L'impôt sur les bénéfices commerciaux et industriels (Gewerbesteuer) réformé en 1891, lors de l'introduction de l'impôt sur le revenu, n'était pas encore abandonné par l'État. Cet abandon ne devait d'ailleurs avoir lieu, d'après le plan primitif, que plus tard, et c'est même pour cela que cet impôt fut réformé en 1891. Si les seules considérations fiscales devaient entrer en ligne de compte, il aurait été préférable de le garder, que de créer un impôt nouveau dont la productivité est forcément toujours incertaine. Pour l'abandonner, on aurait pu attendre que les plus-values de l'impôt sur le revenu permissent de le faire, sans troubler l'équilibre du budget. La productivité de l'impôt sur le revenu a dépassé toutes les prévisions et autorisé toutes les espérances. Elle ne les aurait d'ailleurs pas déçues ; puisque le produit total de l'impôt sur le revenu s'élevait, en 1900, à 174 385 348 marks, dépassant, par conséquent, sensiblement le produit de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital réunis en 1897-98.

Si on abandonna quand même l'impôt sur les bénéfices industriels et commerciaux, et si on eut recours

alors à l'impôt complémentaire sur le capital, c'est que la raison fiscale indiquée plus haut ne devait pas être seule prise en considération. Il y en avait en effet bien d'autres.

Le but, que poursuivait M. de Miquel par la réforme de 1891, a été, en premier lieu, la séparation entre les finances de l'État et les finances locales. C'était le prélude essentiel de toute réforme des impôts directs. En même temps il entendait donner à ceux-ci plus d'élasticité en les conformant au développement de la richesse nationale. Pour arriver à ce double but, l'État devait abandonner autant que possible les taxes réelles, pour les remplacer par les taxes personnelles. Il est fort douteux que les partisans les plus convaincus de cette réforme pouvaient espérer arriver dans un bref délai à ce but. Mais quand le nouvel impôt sur le revenu donna dans la première année une plus-value inespérée de 35 millions de marks, et que son produit continua à augmenter l'année suivante, le ministre des finances entrevit la possibilité d'exécuter son plan en entier. C'est alors que fut décidée la création d'une nouvelle taxe personnelle pour remplacer, dans une certaine mesure, le produit des taxes qu'on devait abandonner.

Il pourrait paraître étonnant qu'on se fût décidé pour la création d'une taxe nouvelle, quand il aurait été bien plus simple, et bien plus sûr, d'élever le taux

de l'impôt sur le revenu, de façon à lui faire rendre les 30 millions nécessaires pour la réforme, ou bien de garder quelques années encore le Gewerbesteuer. Si le ministre des finances n'avait d'autre but que de se procurer les 30 millions qui lui manquaient pour équilibrer le budget, il est certain qu'il aurait préféré les demander, soit au Gewerbesteuer, soit à l'Einkommensteuer dont les cadres existaient déjà, que de proposer une taxe nouvelle. Mais le but de la réforme comme il a été déjà dit, était double, et il s'agissait non seulement de séparer les taxes locales des impôts de l'État, mais encore de rendre ceux-ci plus conformes au développement économique du pays, et de les répartir le mieux possible. Or, l'impôt sur le revenu tenait bien compte des différences quantitatives des revenus, mais il n'en tenait point de leurs différences qualitatives. C'est pour combler cette lacune et donner à la réforme toute l'ampleur qu'elle devait avoir, qu'on créa l'impôt complémentaire sur le capital.

Ce n'est donc point par accident, que le principe de la discrimination de revenus fut introduit dans la législation prussienne. Il fut adopté de propos délibéré, il avait été l'objet d'une réforme spéciale, et il fut appliqué selon un plan mûrement étudié et arrêté d'avance. L'étude de son application n'en présente que plus d'intérêt.

Par ce qui précède, on a pu voir que le système

adopté par la législation prussienne est celui de discrimination indirecte par la superposition de l'impôt sur le revenu et d'un impôt unique sur le capital. Les caractères généraux de ce système, sa valeur théorique, et ses conséquences au point de vue de la discrimination de revenus, ont été exposés plus haut dans la partie théorique. Ici il s'agit de savoir comment ce système a été appliqué en Prusse, et comment se sont comportés dans l'application les avantages et les défauts qu'a pu révéler l'examen théorique. Dans ce but, il faut examiner d'abord comment est assis l'impôt sur le revenu, et ensuite quels sont les revenus atteints par l'impôt sur le capital.

D'après la loi de 1891, tous les revenus au-dessus de 900 marks sont tenus à acquitter l'impôt sur le revenu. Le taux de cet impôt varie selon une échelle progressive de 0,6 0/0 à peu près jusqu'à 4 0/0, sans qu'il puisse toutefois jamais atteindre ce dernier taux pour le revenu global. La loi accorde la déduction des primes d'assurance et en outre, pour les revenus jusqu'à 3 000 marks, on déduit du revenu global une somme de 50 marks par membre de famille âgé de moins de 14 ans et à la charge du contribuable.

La loi du 14 juillet 1893 soumet à l'impôt complémentaire les personnes réelles ayant un capital supérieur à 6 000 marks. Ne sont pas soumis à l'impôt :

Les personnes dont le revenu imposable ne dépasse

pas 900 marks, si la fortune totale est inférieure à 20 000 marks ;

Les femmes qui ont à leur charge des parents mineurs, les orphelins de père qui sont mineurs et sans moyens d'existence, si leur fortune ne dépasse pas 20 000 marks et leur revenu 1 200 marks.

Pour former le capital global imposable on tient compte, non seulement du capital effectif, mais encore du capital présumé des droits d'usufruits, rentes, rentes viagères et de tous autres droits temporaires. Ce capital est évalué d'après le revenu annuel, savoir :

1° Pour les droits perpétuels, à 25 fois le revenu annuel ; pour les droits d'une durée indéterminée, à 12 fois $1/2$ le revenu.

2° Pour les droits viagers, d'après l'âge du bénéficiaire ou de la personne sur la vie de laquelle le droit est établi. Il est évalué :

à 18 fois le revenu annuel jusqu'à 15 ans			
à 17	»	»	de 15 à 25 »
à 16	»	»	de 25 à 35 »
à 14	»	»	de 35 à 45 »
à 12	»	»	de 45 à 55 »
à $8 \frac{1}{2}$	»	»	de 55 à 65 »
à 5	»	»	de 65 à 75 »
à 3	»	»	de 75 à 80 »
à 2	»		au-dessus de 80 ans

3° Pour les droits temporaires, d'après les calculs d'une table spéciale annexée à la loi et sur le pied d'un intérêt de 4 0/0.

4° Pour les droits d'une valeur indéterminée, d'après le montant de l'année précédente (art. 13).

Enfin les droits éventuels résultant d'assurances sont également pris en considération. Le capital en est évalué aux deux tiers des primes antérieurement payées, ou au taux du rachat de la police.

Le taux de l'impôt est, d'une manière générale 0,50 0/00 (1), toutefois il n'est pas le même pour tous les capitaux. L'impôt sur le capital est en effet un impôt classifié; tous les capitaux rangés dans la même classe payent le même impôt. Son taux varie donc légèrement dans chaque classe. De plus, l'impôt est limité pour les personnes dont la fortune ne dépasse pas 32 000 marks à 3 marks au plus, si elles ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu. Si les personnes possédant un capital inférieur à 32 000 marks ont un revenu au-dessous de 1 500 marks, elles payeront un impôt complémentaire, inférieur de 2 marks au moins, à l'impôt sur le revenu. Enfin les contribuables, qui ont droit à une modération de l'impôt sur le revenu, pourront obtenir une diminution de deux degrés sur l'impôt complémentaire, si leur fortune ne dépasse pas 52 000 marks (art. 19).

Quels sont les effets au point de vue de la discrimination de ces deux impôts combinés? Puisque ces

(1) Le taux a été, pour des raisons fiscales, élevé depuis 1893 d'un vingtième à peu près.

impôts doivent se superposer, dans quel cas, et pour quels revenus cette superposition a-t-elle lieu effectivement ?

Il est très certain, tout d'abord, qu'il n'y ait point de superposition pour les revenus dérivant du travail. Ces revenus ne sont atteints qu'une fois : par l'impôt sur le revenu. Les revenus qui proviennent du capital sont par contre atteints, et par l'impôt sur le revenu, et par l'impôt complémentaire sur le capital. Enfin les revenus mixtes ne sont soumis à ce second impôt que pour la partie qui représente les intérêts du capital engagé. Donc, à volume égal, les revenus du capital sont le plus, les revenus du travail le moins imposés. Les revenus mixtes le sont plus ou moins, suivant leur plus ou moins grande puissance contributive, mais, en tous cas, plus que les revenus du travail, et moins que les revenus du capital.

Au point de vue de la source de revenus, la discrimination s'opère donc d'une manière satisfaisante par cette superposition de deux impôts. Mais on sait qu'il existe des différences qualitatives très marquées entre les revenus dérivant de même source, et spécialement entre les revenus provenant du capital. Si tous ces revenus sont taxés de la même façon, la discrimination est incomplète. Comme la discrimination est opérée en superposant l'impôt sur le revenu et l'impôt sur le capital, il faut donc que les revenus du capital fussent

eux-mêmes, selon leurs différences qualitatives, atteints différemment par l'impôt complémentaire, ou même complètement exempts dans certains cas. Si l'impôt complémentaire porte sur le capital effectif, cette différenciation du taux de l'impôt se fait d'une manière mécanique. Les annuités et les revenus à fonds perdu de toute sorte, dont la puissance contributive relative se rapproche de celle des revenus du travail, ne pourraient pas être atteints par l'impôt sur le capital pour l'excellente raison que le capital n'existe plus ; il est converti en un nombre, déterminé ou indéterminé, d'annuités. Les revenus des valeurs industrielles et commerciales, et en général des valeurs présentant une sécurité relative et par conséquent portant des intérêts élevés, ne seraient atteints par l'impôt sur le capital, qu'en raison du capital engagé, tout comme les revenus mixtes, leurs qualités étant sensiblement les mêmes. Seuls, les revenus permanents et normaux du capital seraient atteints pleinement par les deux impôts.

Mais dans le calcul du revenu global imposable, la loi prussienne fait entrer, non seulement le capital effectif, mais encore le capital présumé de tous les revenus temporaires et périssables et même de droits éventuels. Par là, tous les revenus du capital, quelle que soit leur qualité, sont soumis dans la même mesure aux deux impôts. La discrimination entre les revenus

du capital de qualités différentes ne s'opère donc pas par la superposition de l'impôt sur le capital et de l'impôt sur le revenu.

L'injustice aurait été trop grande et trop criante si la loi n'avait pas essayé de la réparer par la façon dont elle évalue le capital de ces revenus. En effet, le capital est évalué à 25 fois le revenu annuel, excepté pour les revenus d'une durée indéterminée et pour les revenus viagers. Pour les premiers, le coefficient adopté est de $12\frac{1}{2}$; pour les seconds, il varie de 18 à 2. Les revenus d'une durée indéterminée sont donc soumis à la moitié, les revenus viagers de $18/25$ à $2/25$ du taux normal de l'impôt sur le capital.

Cette réparation est loin d'être suffisante. D'abord tous les revenus temporaires d'une durée déterminée restent soumis au taux intégral, et cela rend la discrimination déjà très imparfaite. Mais même pour les revenus viagers ou d'une durée indéterminée, la différence du coefficient ne constitue nullement une réparation, mais simplement une atténuation de l'injustice créée par la façon dont on établit le capital imposable. En effet, ces revenus, si on veut opérer la discrimination d'une manière rationnelle, ne devraient pas du tout être atteints par l'impôt sur le capital. En les soumettant à cet impôt, même moins rigoureusement que les autres revenus du capital, tout en ayant l'air de les favoriser, la loi les surcharge en réa-

lité beaucoup au delà de ce qu'ils devraient porter.

Il y a un autre inconvénient, et non le moins important de cette façon de procéder. La discrimination mécanique est remplacée dans une certaine mesure par la discrimination arbitraire. On retombe du même coup dans les errements de la discrimination directe, dont on connaît les conséquences à ce point de vue.

Cela est d'autant plus regrettable que l'arbitraire a déjà une grande place, même dans la discrimination la mieux opérée. Même avec la discrimination mécanique, où il est pourtant limité au minimum, si elle est rationnellement appliquée, on est forcé de déterminer arbitrairement le taux de l'impôt, qui est pourtant le point capital de discrimination. Le taux fixé par la loi prussienne est d'à peu près 0,50 0/0, et répond, avec la capitalisation à 4 0/0 généralement admise par la même loi, à une surtaxe de 1,25 0/0 sur les revenus du capital. Soit qu'on considère le taux normal de l'impôt sur le revenu qui est à peu près de 4 0/0, soit qu'on considère son taux moyen (2,25 0/0), la critique de la surtaxe de 1.25 0/0, sur les revenus du capital, est aisée. Il est, en effet, impossible de prouver, de quelque manière que ce soit, qu'elle répond réellement et qu'elle représente exactement la différence en plus de la puissance contributive des revenus du capital comparée à celle des revenus du travail. On aurait, en vérité, pu prendre tout aussi bien un autre taux,

sans que la discrimination fût pour cela, ni meilleure ni pire. Si le taux en question a été adopté, la raison en est purement fiscale. On a calculé le taux en vue d'un produit total déterminé et nécessaire à l'équilibre budgétaire. A défaut d'un critérium rationnel, cette raison est aussi bonne qu'une autre, le taux devait en tout cas être arbitraire. Il est bien entendu que la faute n'en incombe nullement au législateur prussien. Cet arbitraire n'est pas spécial au système appliqué en Prusse. Il est de l'essence même de la discrimination. Mais il n'était pas inutile d'insister sur ce point à propos de la législation prussienne. Cette législation est trop souvent citée comme législation modèle au point de vue de la discrimination, et il convenait de marquer la part d'arbitraire, et par conséquent d'injustice, inhérente à tout système de discrimination, et que la législation prussienne n'a pu, par la nature même des choses, ni supprimer, ni atténuer d'aucune façon et même abstraction faite de ses propres défauts.

Ces défauts sont pourtant assez nombreux. Sans compter la façon dont est établi le capital global, exposé plus haut, et qui fausse considérablement la discrimination de revenus, il existe, relativement au taux de l'impôt, plusieurs faits de nature à changer les effets naturels de la superposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital.

L'impôt sur le revenu comme l'impôt complémen-

taire, sont des impôts classifiés. Le montant de l'impôt ne suit pas le revenu d'une façon constante, et dans toutes ses variations. Il reste le même dans les limites d'une même classe, puis change brusquement si le revenu dépasse cette limite. De cette façon, le taux est différent pour chaque revenu, même abstraction faite de la progression adoptée pour l'impôt sur le revenu. Le montant de l'impôt complémentaire est, par exemple, de 3 marks, pour les fortunes de 6 000, à 8 000 marks. Le taux de cet impôt ressort donc pour un capital de 6 000 marks, à 0,50 0/00. Pour un capital de 8 000 marks, il n'est plus que de 0.375 0/00. Le cas est le même pour l'impôt sur le revenu, en dépit de la progression de son taux. Le taux est bien progressif d'une classe à l'autre, mais dans chaque classe il est le plus fort, pour les revenus les moins élevés. Cet état de choses est incompatible avec les exigences de la justice distributive en général, mais il apporte tout particulièrement une confusion regrettable dans les effets de la discrimination de revenus. Il crée des inégalités considérables, et qu'on aurait pu aisément éviter.

Une autre cause d'inégalités, bien plus importante encore, est la différence de nature des taux de deux impôts. Le taux de l'impôt sur le revenu est dégressif et varie par conséquent d'une classe à l'autre ; le taux de l'impôt sur le capital est à peu près proportionnel,

il varie, il est vrai, dans une même classe, mais ne varie pas d'une classe à l'autre. Il résulte de cette combinaison que la discrimination est beaucoup plus rigoureuse pour les revenus les moins élevés. En effet, au-dessous de 1650 marks, le taux de l'impôt sur le revenu est, au plus, égal à la surtaxe sur les revenus des capitaux résultant de l'impôt complémentaire, et qui est de 1 25 0/0. Entre 1650 et 5000 marks, le taux de l'impôt sur le revenu varie du simple au double, et atteint au plus 2,61 0/0 pour les revenus de 4500 marks, c'est-à-dire le double du taux de l'impôt sur le capital. Ce taux de l'impôt sur le capital n'est plus que le tiers du taux de l'impôt sur le revenu pour les revenus de 78 000 marks, et devient même sensiblement moindre pour les revenus au-dessus de ce chiffre.

On voit combien la discrimination est plus forte pour les revenus modiques. Cette différence de traitement des revenus est inexplicable, et en même temps absolument contraire aux règles d'une bonne discrimination. Il est certain que la qualité d'un revenu n'est nullement influencée par son volume. Dès lors, la discrimination devrait être la même en haut qu'en bas de l'échelle, et il est absolument injuste qu'elle fût, soit atténuée, soit accentuée selon le volume des revenus.

Il y a quelques faits, qui corrigent dans une certaine mesure cette injustice. L'article 19 de la loi du

14 juillet 1893 dit que les personnes dont la fortune ne dépasse pas 32 000 marks, payeront au plus 3 marks d'impôt complémentaire, si elles ne sont pas soumises à l'impôt sur le revenu; et si elles sont comprises dans les quatre premières classes de l'impôt sur le revenu (les revenus de 900 à 1050 marks, de 1050 à 1200 marks, de 1200 à 1350 marks et de 1350 à 1500 marks), elles payeront un impôt complémentaire inférieur de 2 marks au moins à l'impôt sur le revenu. Grâce à cette disposition, la surtaxe sur les revenus du capital, qui aurait été pour les revenus de la première classe, par exemple, double de l'impôt sur le revenu, est ramenée à peu près au même taux que celui-ci. La surtaxe sur les revenus du capital est rendue de cette façon plus égale, et le résultat est à ce point de vue appréciable. Toutefois, la différence de taxation des revenus au-dessus de 1500 marks n'est pas touchée par cette mesure, et la surtaxe sur les revenus du capital reste beaucoup plus faible, relativement, pour les revenus élevés. Il est vrai que les revenus très élevés proviennent presque exclusivement du capital, et que par conséquent la faiblesse relative du taux de l'impôt sur le capital n'a pas beaucoup d'inconvénients.

Mais les variations du taux sont justement les plus fortes pour les revenus moyens, où les différences qualitatives sont les plus nombreuses. En effet, la surtaxe sur les revenus du capital est, pour les revenus immé-

diatement au-dessus de 1500 marks, à peu près égale au taux de l'impôt sur le revenu, mais elle est deux fois et demi moindre que ce taux pour les revenus de 9500 marks. Cette énorme différence dans la discrimination aurait relativement peu d'importance pour les revenus au-dessous de 1500 marks qui sont presque exclusivement les revenus du travail, ou pour les revenus au-dessus de 10500 marks qui dérivent en majeure partie du capital, mais elle est extrêmement sensible pour les revenus entre ces deux chiffres. En effet, cette catégorie des revenus comprend presque en proportions égales les revenus qualitativement les plus différents et pour cette raison la discrimination en devait être la plus soigneusement opérée. En la négligeant, on crée une inégalité, qui n'était pas absolument inévitable.

Il est clair que la différence de nature des taux est un défaut considérable au point de vue de discrimination de revenus. Il ne s'agit point ici de discuter si le taux devait être progressif ou proportionnel, mais il est certain qu'il doit être le même pour les deux impôts, progressif pour l'impôt complémentaire s'il est progressif pour l'impôt sur le revenu ; proportionnel pour l'impôt sur le capital, s'il est proportionnel pour l'impôt sur le revenu. Si cette règle n'est pas observée, on établit une inégalité de faits, d'autant plus regrettable quand il s'agit de la discrimination de re-

venus, que cette discrimination a justement pour but d'apporter plus d'égalité et plus de justice dans la répartition de l'impôt.

Avant de passer à l'examen des résultats obtenus dans l'application par le système prussien, il convient d'en signaler encore un défaut, qui, dans la pratique, ne doit pas avoir l'importance de ceux cités plus haut, mais qui démontre assez clairement que les auteurs du système fiscal actuel de Prusse n'étaient peut-être pas toujours conduits par les considérations purement théoriques.

On a établi par la loi un minimum imposable pour les revenus, et un minimum imposable pour les fortunes. Au-dessous de l'un ou de l'autre minimum, il n'est point dû d'impôt. Il ne s'agit pas ici de discuter le bien-fondé, en principe, de ces exemptions. Toutefois, pour juger si elles sont faites d'une manière rationnelle dans la loi prussienne, il est nécessaire d'en exposer la raison. Les exemptions des impôts directs se justifient par le peu de proportionnalité des impôts indirects et spécialement des impôts de consommation. Même quand ces impôts ne portent pas sur les objets de première nécessité — quand ils portent sur ces objets, ils équivalent à un impôt de capitation — ils atteignent les petits revenus beaucoup plus fortement que les revenus élevés. Pour rétablir donc l'égalité de taxation, on exempte des impôts directs, les re-

venus au-dessous d'un certain minimum (1). Seulement pour ne favoriser que les petits revenus à l'exclusion des autres, il est nécessaire que cette exemption fût strictement personnelle. Autrement elle pourrait favoriser les revenus qui ne sont nullement surchargés par les impôts indirects, donc, aller contre son but.

C'est le cas de la législation prussienne. On ne peut rien dire contre l'exemption de l'impôt sur le revenu accordée aux revenus au-dessous de 900 marks. Elle profite réellement et exclusivement aux revenus modestes. Il n'en est plus de même pour l'impôt complémentaire. L'exemption est accordée à toutes les fortunes au-dessous de 6 000 marks, quel que soit le revenu personnel de celui qui la possède. Il est évident que l'exemption ainsi comprise n'a plus de raison d'être.

(1) Il y a une autre raison, technique celle-là, pour exempter les revenus au-dessous d'un certain chiffre, c'est la difficulté de recouvrement de l'impôt, quand il s'agit de très petits revenus. Cette difficulté, toujours très grande quand il s'agit des impôts directs, est, pour ainsi dire, insurmontable si, au lieu des impôts réels, il s'agit de l'impôt sur le revenu. Mais que l'exemption fût motivée par cette raison ou par celle indiquée plus haut, il est certain qu'on ne doit exempter que les revenus réellement petits. Dès lors, la critique qui suit, du minimum imposable fixé par la loi prussienne pour l'impôt complémentaire, reste fondée même dans l'hypothèse, peu probable, où l'exemption n'aurait été accordée par le législateur qu'en raison des difficultés de recouvrement, et sans qu'il y fût poussé par le souci de la justice distributive.

On ne peut pas prétendre raisonnablement que quelqu'un jouissant de cinquante mille marks de revenu personnel, mais dont la fortune est inférieure à six mille marks, soit surchargé par les impôts indirects. Mais alors, à quel titre cette exemption est-elle accordée ?

Pour procéder rationnellement, si on voulait exempter de l'impôt complémentaire les petits revenus et exclusivement ceux-là, il aurait fallu exempter, non toutes les fortunes au-dessous d'un certain chiffre, mais toutes les fortunes appartenant aux contribuables exempts de l'impôt sur le revenu, c'est-à-dire ceux dont le revenu global est inférieur à 900 marks. Ou bien si on voulait soit, encore là, observer la discrimination de revenus, soit abaisser, pour quelque raison que ce soit, la limite d'exemption pour l'impôt complémentaire, on pouvait fixer cette limite plus bas, mais toujours et exclusivement en considération du revenu global.

Faute d'avoir procédé ainsi, on a créé une certaine confusion et rendu moins faciles à observer les effets de la discrimination. Il n'est que très facile à voir que, par suite d'exemptions injustifiées, il se présenterait très souvent des cas où la discrimination ne serait pas opérée, et où elle aurait dû l'être. Ce défaut est d'autant plus regrettable qu'il aurait pu être facilement évité. Il n'est pas probable que les difficultés

techniques auraient été sensiblement plus grandes. Car, d'après les dispositions mêmes de la loi, les données fournies par l'impôt sur le revenu, doivent servir pour l'établissement de l'impôt complémentaire. D'ailleurs, pour les autres exemptions et réductions, qu'elle accorde aux fortunes moyennes, la loi tient régulièrement compte du revenu global. Les personnes dont la fortune ne dépasse pas 20 000 marks ne sont exemptes de l'impôt complémentaire, que si leur revenu global est inférieur à 900 marks. Les femmes qui ont à leur charge des parents mineurs, les orphelins de père qui sont mineurs et sans moyens d'existence, dont la fortune est inférieure à 20 000 marks ne sont exempts, que si leur revenu global est au-dessous de 1 200 marks. Les personnes possédant un capital inférieur à 32 000 marks payent un impôt complémentaire inférieur de 2 marks au moins à l'impôt sur le revenu, si leur revenu global ne dépasse pas 1 500 marks ; si le revenu global est inférieur à 900 marks, l'impôt complémentaire est fixé uniformément à 3 marks.

Comme on voit, le législateur n'a pas craint de compliquer la tâche de l'administration en tenant compte, à propos de l'impôt sur le capital, du revenu global. Il est vrai qu'il faisait entrer en ligne de compte, aussi, l'importance de fortune. Mais cela n'est que la conséquence de l'erreur initiale, le point

important est qu'on ait pu, sans grandes difficultés techniques, accorder les exemptions et les réductions pour l'impôt sur le capital, en se servant des données fournies par l'impôt sur le revenu. Dès lors, rien n'empêchait de mettre de côté le montant des fortunes, et de ne considérer que le revenu global. Le but qu'on poursuit en accordant les exemptions, aurait été atteint plus sûrement, et la discrimination n'aurait pas été faussée par l'exemption injustifiée de certaines fortunes.

Tel est le système de discrimination appliqué en Prusse. Comme on a pu le voir par ce qui précède, il est loin d'être parfait, et cela non seulement parce que, par la force des choses, tout système de discrimination emporte une part incompressible d'arbitraire et, partant, d'injustice, mais encore parce qu'il a ses défauts propres, qu'il aurait été bien facile d'éviter. Il s'approche toutefois beaucoup plus de la perfection, que les deux systèmes examinés précédemment, italien et luxembourgeois, et que tous les autres systèmes appliqués jusqu'à maintenant. Il s'agit de savoir toutefois si aucune autre cause de nature à changer ses effets n'est venue le vicier dans l'application.

On sait qu'un des plus sérieux inconvénients de la discrimination de revenus par la superposition de l'impôt sur le revenu, et de l'impôt sur le capital est de créer une équivoque sur la nature, et le but de cette

seconde taxe, et de se prêter plus que toute autre à une interprétation abusive. Rien de pareil ne s'est produit en Prusse. Le système s'est donc comporté mieux dans l'application, que ne l'aurait fait supposer un examen théorique. Toutefois il convient de remarquer d'abord, que l'expérience n'a pas duré suffisamment longtemps pour qu'on puisse en tirer des conclusions décisives, et ensuite que, de prime abord, ce danger est beaucoup moindre en Prusse qu'en tout autre pays. Le régime politique de ce pays et le pouvoir prépondérant qu'il assure à la classe aisée écartent tout danger de spoliation du capital sous prétexte de discrimination de revenus. Les conditions politiques et sociales du pays où le système est appliqué, ont donc, dans une grande mesure, atténué un des inconvénients de la discrimination indirecte au moyen d'un impôt sur le capital.

Un autre fait, qui aurait pu vicier la discrimination de revenus établie par la loi, est la fraude. On a vu dans quelles proportions elle sévit en Italie. Un court examen statistique démontre, qu'on ne se trouve plus en face de la même situation en Prusse. Le revenu imposable des seules personnes réelles a été évalué en 1900 à 7 841 992 865 marks, c'est-à-dire 9 800 millions de francs. En Italie, le total des revenus constatés tant pour les particuliers que pour les personnes civiles s'est élevé à 1 261 210 lires, dont au moins 450 millions pour les personnes morales. Les reve-

nus constatés des personnes réelles n'atteignaient donc au total que 7 à 800 millions de livres. Il est vrai que les revenus fonciers de toute sorte ne sont pas compris dans ce chiffre. Mais même en faisant entrer ces revenus en ligne de compte, le total des revenus imposés en Prusse est six à sept fois plus élevé que le total des revenus constatés en Italie. Il est de toute évidence que l'écart entre la richesse de deux pays ne peut pas être aussi grand. Cet écart aurait pu s'expliquer jusqu'à un certain point, par ce fait que la fortune est beaucoup plus divisée en Italie, et par conséquent une plus grande partie de l'ensemble des revenus reste au-dessous du minimum imposable, et n'est pas prise en considération. Mais si la fortune est plus concentrée en Prusse qu'en Italie, le minimum imposable est aussi sensiblement plus élevé dans le premier pays que dans le second. Tous les revenus au-dessous de 1 125 francs (900 marks) sont exempts de l'impôt sur le revenu en Prusse ; en Italie, l'exemption n'a lieu pour les revenus les plus favorisés qu'au-dessous de 800 francs ; pour la plupart des revenus, elle ne commence qu'au-dessous de 640 et 533,33 francs et enfin pour tous les revenus du capital, quel que soit le mode de recouvrement de l'impôt, et pour tous les revenus ou ce recouvrement a lieu par voie de retenue, il n'y a point d'exemption. Comme on le voit par ces chiffres, la proportion des revenus légalement exempts dans

l'ensemble des revenus, est même peut-être plus forte en Prusse qu'en Italie. En tout cas, elle ne doit pas être sensiblement inférieure.

Il n'est donc possible de trouver qu'une seule explication de cet écart énorme de l'ensemble des revenus constatés dans les deux pays. C'est que la fraude existe en Italie, et qu'elle n'existe pas ou qu'elle n'a lieu qu'exceptionnellement en Prusse. On arriverait au même résultat en comparant les revenus constatés des personnes réelles et des personnes morales dans les deux pays, ou encore en examinant les revenus individuellement.

L'impôt sur les successions, qui est de nature à changer les effets de la discrimination établie par la loi, existe en Prusse. Seulement les successions en ligne directe n'y sont pas soumises. Or, comme les successions en ligne directe font l'immense majorité des successions, on peut dire que les revenus ne sont atteints par cet impôt qu'exceptionnellement. En règle générale, la discrimination de revenus n'est donc pas changée par l'impôt sur les successions. Toutefois, il est déplorable qu'elle le fût quelquefois et pour certains revenus. La maxime *de minimis non curat prætor* n'est pas toujours une excuse suffisante, et il est désirable de l'invoquer le moins souvent possible.

Il y a dans le fonctionnement même de l'impôt complémentaire un point, sur les causes duquel il n'est pas

possible de se prononcer pour le moment, mais qui n'est pas moins de nature à attirer l'attention. Le produit de cet impôt n'a pas sensiblement varié depuis 1895, c'est-à-dire depuis qu'il fut établi pour la première fois. D'après les prévisions faites tout d'abord, il devait rapporter la première année 35 millions de marks. Or, le montant des rôles émis pour l'année 1895-96 ne fut que de 31,06 millions, et l'impôt ne rapporta effectivement que 30,3 millions. Depuis, en dépit d'une légère élévation du taux, son produit ne s'éleva que très lentement : 31,069 millions en 1896-97; 31,5 millions en 1898-99; enfin 35 595 311 en 1900. Pendant ce même laps de temps le produit de l'impôt sur le revenu passait de 125 à 174 millions, soit une augmentation de près de 40 0/0. Le revenu imposable des personnes réelles passait de 5 936 millions en 1895-96 à 7 841 millions en 1900, en augmentation donc de 32 0/0. Il est très peu probable, qu'une telle élévation de l'ensemble des revenus, n'ait pas eu de contre-coup sur le capital national. Il est même très probable qu'une forte partie de ce revenu est venue grossir d'une façon ou d'une autre ce capital. Ce ne serait donc que le capital imposable qui serait resté à peu près le même.

On pourrait trouver plusieurs explications à ce phénomène. Il se peut tout d'abord que l'augmentation du capital ait porté surtout sur les fortunes au-dessous

de 6 000 marks. En ce cas, il aurait été naturel que le capital imposable soit resté le même quoique le capital national se soit accru. Toutefois, cette explication n'est pas suffisante car, même dans ce cas, si l'augmentation de l'ensemble des capitaux est quelque peu importante, une partie des fortunes au-dessous de 6 000 marks aurait passé la limite d'exemption et serait venue grossir le capital imposable. Il est vrai que le nombre des fortunes qui aurait dépassé le minimum pourrait ne pas être très grand, mais d'un autre côté, par suite de l'exemption totale des fortunes au-dessous de 6 000 marks, un accroissement effectif de quelques centaines de marks, s'il fait dépasser au capital la limite d'exemption, se traduira par une augmentation du capital imposable de 6 000 marks au moins. Si on considère d'autre part qu'une telle augmentation ne saurait porter exclusivement sur les fortunes au-dessous du minimum imposable, on verrait facilement que la fixité relative du produit de l'impôt complémentaire doit avoir d'autres causes.

On pourrait peut-être en trouver une dans la composition de la matière imposable. Dans l'ensemble des revenus sur lesquels porte l'impôt complémentaire, les revenus fonciers entrent dans une proportion beaucoup plus forte que ce n'est le cas pour l'impôt sur le revenu. Cela tient à la nature même de cet impôt. Il ne porte pas en effet sur les revenus professionnels, et n'atteint

qu'en partie les revenus mixtes. La proportion des revenus fonciers dans l'ensemble des revenus imposés s'en trouve accrue tout naturellement. D'après les estimations faites en 1893, la fortune privée en Prusse, sans défalcation des dettes, était de 94,4 milliards dont 45,6 milliards pour la fortune immobilière, et 48,8 pour la fortune mobilière. Les biens fonciers représentent donc plus de 48 0/0 de l'ensemble des biens imposés.

Or, les revenus des biens fonciers sont ceux, où la progression est la plus lente. Elle est encore plus lente peut-être pour la valeur vénale de ces biens. Comme l'impôt complémentaire est assis justement, non sur le revenu mais sur la valeur vénale des biens, son produit s'en ressent forcément. La fixité du produit de l'impôt foncier dans tous les pays n'a pas d'autre cause, que la progression très lente des revenus qui y sont soumis. En tant qu'il porte sur les biens fonciers l'impôt complémentaire se comporte donc, en dépit de son caractère de taxe personnelle, tout comme un impôt foncier. La fixité relative de son produit se trouve par là expliquée jusqu'à un certain point. Toutefois il reste à savoir pourquoi la fortune mobilière également imposée par cet impôt n'a pas progressé davantage.

Aucune donc de ces raisons n'explique suffisamment à elle seule l'insignifiance des plus-values de l'impôt complémentaire. Il est fort probable qu'elle

soit le résultat des effets combinés de plusieurs causes, qui ne sont pas toutes possibles à démêler aujourd'hui. Mais qu'elle résulte d'une cause ou d'une autre ou de plusieurs à la fois, on peut se demander si elle n'est pas de nature à rendre la discrimination de revenus inégale et moins sûre. En effet, si l'ensemble des revenus imposables, tant permanents que temporaires, continue à s'accroître, tandis que le produit de l'impôt complémentaire reste le même en dépit de l'accroissement évident de la richesse privée, il est clair que la discrimination deviendrait plus faible si l'on considère l'ensemble des revenus, et très inégale si on compare les revenus individuellement. Si le cas devait se produire, cela fournirait un argument décisif contre la discrimination au moyen de deux impôts distincts et par leur superposition. Mais l'expérience faite en Prusse a duré trop peu pour qu'on puisse en tirer des conclusions définitives à ce point.

Comme on a pu voir par ce qui précède, le système prussien de la discrimination n'est pas sans défauts. Il en a même de considérables parmi lesquels quelques-uns tiennent, il est vrai, à la nature des choses et sont inhérents à toute discrimination, mais les autres sont propres à ce système et pouvaient être aisément évités. Toutefois, tel qu'il est, ce système est déjà assez satisfaisant et en tous cas encore le meilleur, si on le compare aux systèmes des autres législations. La discrimi-

nation est bien opérée entre les revenus de sources différentes. Même entre les revenus d'une même source, la discrimination pour être très imparfaite, n'en est pas moins réelle, au moins dans la plupart des cas. Le taux de l'impôt sur le capital est, il est vrai, déterminé arbitrairement, mais il n'était non plus possible de le déterminer d'une manière plus rationnelle. Tel qu'il est pourtant, il ne doit pas être loin de la vérité. En plus, ce taux une fois fixé, la discrimination s'opère d'une manière mécanique, sauf quelques exceptions mentionnées plus haut. Par conséquent, il n'y avait point besoin de fixer la puissance contributive relative de revenus des différentes catégories, c'est-à-dire de classer les revenus. Ce classement se fait mécaniquement. Or, on sait quelles difficultés on rencontre et à quel point est arbitraire le classement direct. De plus, dans la pratique, le système a donné les meilleurs résultats et ses effets n'ont été viciés par aucune des causes perturbatrices signalées plus haut.

Cet ensemble des qualités ne se retrouve que dans la législation prussienne. Mais, il est juste d'observer aussi que cela tient, dans une grande mesure, aux circonstances purement locales. Le terrain se prêtait merveilleusement à l'application du système. Ses inconvénients ont été atténués dans une très grande mesure, et ses avantages encore beaucoup plus accentués.

On sait qu'un des principaux inconvénients de ce mode de discrimination est d'exiger, dans la plupart des cas, un bouleversement complet de la législation fiscale. Il est de toute nécessité de supprimer toutes les taxes réelles et de les remplacer par des taxes personnelles. Or, l'introduction en Prusse du système en question n'a pas exigé une refonte du système des impôts directs. Cette refonte a eu lieu, il est vrai, presque en même temps que l'introduction de la discrimination, mais elle a été motivée par d'autres raisons. Par conséquent, pour opérer la discrimination on n'avait qu'à créer, à côté de l'impôt sur le revenu, qui existait déjà, un nouvel impôt assis sur le capital. Or cette nouvelle taxe, loin d'apporter une perturbation dans le système fiscal existant, le complétait très heureusement. Sans compter que cette réforme, ne pouvant qu'augmenter les revenus du Trésor, ne présentait aucun inconvénient financier.

Mais si l'introduction du système en question n'a pas été la cause de la refonte des impôts directs, il est, par contre, certain que, sans cette refonte préalable, elle aurait été impossible. Or, dans la plupart des autres pays, on a trouvé de fortes raisons à garder les impôts réels, ou tout au moins on n'en a pas trouvé de suffisantes pour les supprimer. L'application du système prussien y exigerait donc un bouleversement des institutions fiscales hors de proportion avec le but

à atteindre. Il n'est même pas nécessaire de rappeler quelles graves conséquences, au point de vue financier, politique et économique, pourrait avoir une pareille révolution fiscale. La rigidité de ce mode de discrimination, qui ne peut pas se plier aux différentes institutions fiscales, est un inconvénient dont on ne peut pas se dissimuler la gravité.

Par suite de conditions fiscales spéciales cette rigidité du système n'a pas présenté des inconvénients en Prusse. Mais il serait évidemment téméraire d'en tirer des conclusions favorables à l'application du système prussien dans les pays, dont les institutions fiscales sont différentes de celles de la Prusse.

L'impôt complémentaire sur le capital comme moyen de discrimination, considéré au point de vue général, a un autre défaut. Il est extrêmement facile de lui ôter ce caractère et de le transformer en moyen d'expropriation du capital privé. En effet, comme il n'est pas possible de déterminer rationnellement, et d'une manière précise, le taux que devrait avoir cet impôt en vue de la discrimination, il serait très malaisé de dire à partir de quel moment cesse-t-il d'être un moyen de discrimination, et à partir de quel moment commence l'abus. Dès lors, sous prétexte d'opérer la discrimination de revenus, on pourrait pousser le taux si loin qu'il arrive presque à absorber le capital sur lequel il est assis, et sans qu'on puisse op-

poser aux abus du législateur d'autres arguments, que des appréciations forcément incertaines. Ces abus pourraient être évidents, tant qu'il ne serait possible de les démontrer d'une façon certaine, ils ne pourraient pas être combattus efficacement.

Ce danger est surtout très grand dans les pays jouissant de larges libertés politiques, et où le pouvoir appartient à la masse des électeurs. Dans ce cas, l'impôt serait voté d'une manière indirecte par ceux qui ne le payent pas, et il leur serait peut-être difficile de résister à la tentation de rejeter sur les autres la plus grande partie des charges communes. Et cela d'autant plus qu'il y aurait un doute sur l'injustice de cette mesure.

Mais ce danger est sensiblement moindre en Prusse. La masse des citoyens est exclue de la participation au Pouvoir législatif. Et même, y fût-elle admise, le Pouvoir exécutif est suffisamment fort pour empêcher tout abus à ce sujet. Ici encore, un des inconvénients du système est annulé par les conditions spéciales à la Prusse.

Mais c'est seulement en examinant le mécanisme et le fonctionnement du système prussien, qu'on peut se rendre un compte exact dans quelle mesure l'application de ce système de discrimination a été favorisée par les conditions locales, tant fiscales que politiques et sociales, et par là dégager en même temps ce qui

est d'intérêt général, c'est-à-dire la part imputable aux mérites propres du système dans les résultats favorables de l'application.

Ces résultats, en tant qu'ils ont une importance théorique, ont été exposés plus haut. On a pu voir qu'ils sont, somme toute, satisfaisants. Mais ils ont été brillants au point de vue fiscal. Le revenu imposable auquel s'applique l'impôt sur le revenu est de 7 milliards et demi de marks, c'est-à-dire deux tiers de ce qu'il est en Angleterre où la limite d'exemption est, il est vrai, plus élevée, mais qui est aussi beaucoup plus riche que la Prusse et où la richesse est encore plus concentrée. Le produit de deux impôts, avec un taux relativement modique (en moyenne 2,65 0/0 pour les deux impôts), a dépassé 200 millions de marks, et, de plus, les plus-values constantes prouvent que le produit de l'impôt se proportionne, pour ainsi dire, automatiquement au développement de la richesse nationale. La fraude, pourtant assez facile avec les taxes personnelles, est réduite au minimum. Le recouvrement de l'impôt, grâce à l'exemption des petits revenus, se fait sans difficulté, ainsi que l'émission de rôles et l'évaluation de revenus particuliers, comme le prouve le nombre relativement restreint de contestations auxquelles donne lieu cette opération (1).

(1) Il y avait, en 1900, sur 3379 534 contribuables, 154 527 contestations.

Mais à quel prix sont obtenus ces beaux résultats ? Afin de rapprocher le plus possible le revenu imposable du revenu effectif des citoyens, on a adopté la taxation d'office, pour tous les revenus au-dessous de 3 000 marks, et on a soumis tous les contribuables jouissant d'un revenu au-dessus de ce chiffre à la déclaration obligatoire, avec un contrôle rigoureux de la part de l'administration et les pénalités sévères en cas de fraude. Le résultat de ces mesures a été une constante intervention administrative dans les affaires et la vie privée des contribuables. Il s'agit de savoir si un régime pareil aurait été possible dans tous les pays et ensuite aurait-il, même possible, donné partout des résultats aussi satisfaisants. Comparée aux autres Etats européens, la Prusse se trouve à ce point de vue dans une position exceptionnelle.

Il y a d'abord à considérer que l'impôt sur le revenu n'est pas une chose nouvelle en Prusse. Il y existait longtemps avant l'introduction du principe de la discrimination de revenus et avant la réforme qui a précédé cette introduction. Les contribuables ont eu le temps de s'habituer et à cet impôt et à ses conséquences. L'impôt a conquis en quelque sorte le droit de cité, et les mœurs et les habitudes fiscales se sont formées en conséquence. D'ailleurs, par la durée même de l'impôt, le fonctionnement en est devenu plus régulier, les frottements, inévitables avec une taxe

nouvelle, moins sensibles, et le poids de l'impôt plus supportable. A ce point de vue, la Prusse diffère déjà de beaucoup d'autres pays. Pourtant là sa position n'est pas si exceptionnelle. Bien d'autres sont dans le même cas, en ce sens que l'impôt sur le revenu y existe depuis longtemps.

Mais c'est surtout par son organisation politique et sociale, que la Prusse se trouve à peu près isolée parmi les Etats européens. Même indépendamment de l'impôt sur le revenu et de la législation fiscale, les citoyens sont habitués à la tutelle administrative. Cette tutelle, exercée par une administration consciente de sa force, jalouse de ses attributions, souvent tracassière par excès de zèle, mais toujours scrupuleuse, se manifeste dans toutes les branches de la vie sociale, et est aisément supportée. On s'est plu souvent à comparer cette organisation à l'organisation militaire et à parler du caporalisme prussien. Certes, il y a quelque exagération dans cette comparaison, mais aussi un fond de vérité. Il est certain que l'individualisme n'est pas une maladie prussienne. La puissance de l'administration y est plus grande que partout ailleurs, et l'administration est d'autant moins disposée à abandonner ses positions et d'autant plus disposée à les fortifier, qu'elle croit être en cela d'accord avec les enseignements de l'économie politique. Car si l'Allemagne est la patrie des socialistes de la chaire,

elle l'est aussi des socialistes de bureau, et la Prusse est à ce point de vue le plus allemand des Etats allemands. D'ailleurs les particuliers, soit parce qu'ils sont sous l'influence des mêmes doctrines, soit parce qu'ils sont déjà habitués à ce régime, ne se défendent que mollement contre les empiètements de l'administration.

Il ne s'agit point de discuter si c'est un mal ou un bien, il suffit de constater que l'organisation sociale de la Prusse est très différente de celle des autres pays. La plupart des pays d'Europe s'accommoderaient mal de son régime fiscal et il est certain qu'il ne pourrait pas avoir des résultats aussi satisfaisants.

Comme on voit, il y a beaucoup de réserves à faire au sujet du succès du système appliqué en Prusse. Il serait imprudent de tirer des conclusions d'une portée générale, d'une expérience faite dans des conditions si spéciales. Le système prussien est, si l'expression est permise, fait sur mesure. Considéré au point de vue prussien, c'est évidemment un grand avantage, mais cela démontre en même temps qu'il ne peut pas être transplanté ailleurs. Au moins il ne peut pas l'être sans de fortes retouches. Il faut, à ce sujet, éviter, autant que possible, les généralisations trop hâtives.

Ces réserves faites, il est permis de dire que le système prussien, malgré ces défauts, est encore le meilleur, au point de vue théorique, parmi les systèmes

de discrimination des diverses législations. Des résultats qu'il a donnés on peut conclure, que le système de discrimination mécanique par la superposition de l'impôt sur le revenu et de l'impôt sur le capital, dans la mesure où son application est possible, donne des résultats beaucoup plus satisfaisants, répond mieux aux exigences de la justice distributive et à celles du fisc, que le système de discrimination directe.

L'expérience législative corrobore sur ce point le jugement formulé dans l'exposé théorique.

III

LES DIFFÉRENTS SYSTÈMES DE DISCRIMINATION MÉCANIQUE

Norvège-Bade-Hesse.

En dehors de la Prusse, quelques autres pays ont expérimenté la discrimination mécanique, quoique de façons différentes. Les deux taxes personnelles, par la superposition desquelles s'opère la discrimination de revenus en Prusse, ne se rencontrent toutefois que dans quelques cantons suisses (Bâle-campagne, Bâle-ville, Tessin) dont la législation, quoique un peu différente de celle de la Prusse, ne présente, en raison

du peu d'importance de ces pays, qu'un intérêt très restreint. Dans les autres pays, on s'est efforcé, avec raison, de créer un système de discrimination national, c'est-à-dire d'opérer la discrimination en utilisant les éléments qui se trouvaient déjà dans la législation, et en gardant, autant que possible, les cadres fiscaux existants. Ceci a amené la création de systèmes très différents dans la forme, quoique la discrimination y soit opérée toujours d'une façon mécanique.

NORVÈGE. — Le système norvégien présente une variante curieuse du système appliqué en Prusse. Il offre au premier abord les apparences d'un système de discrimination directe. En effet, nominalement il n'y a qu'un seul impôt : impôt sur le revenu et la fortune. La discrimination, par conséquent, n'est pas opérée par la superposition de deux impôts, mais par la variation du taux d'un impôt unique.

Mais ce n'est là que l'apparence. En réalité, il y a bien là deux impôts distincts et ayant chacun une assiette différente, bien que liés l'un à l'autre et réunis sous une dénomination unique.

C'est la façon dont on calcule l'impôt, qui donne à ce système son caractère d'un système de discrimination mécanique. Il n'y a point, en effet, de catégories de revenus. On évalue d'abord le revenu global, puis la fortune globale du contribuable. On regarde comme revenu du capital, la part du revenu total qui

représente 5 0/0 de la fortune globale, et on augmente ce revenu d'un tiers, puis on le taxe comme les autres revenus et en même temps qu'eux. La surtaxe sur les revenus fondés est calculée sur le capital même, et est assise, par conséquent, non sur le revenu mais sur le capital. Le taux de l'impôt était, par exemple, en 1893-94 de 2 0/0. Il revenait par l'effet d'augmentation d'un tiers, pour les revenus du capital, à 2,66 00 . Comme ce revenu est fixé uniformément à 5 0/0 du capital, la surtaxe sur le capital était donc de 0,33 0/00. Ce taux reste toujours le même pour le capital, par suite de la fixité du taux de capitalisation adopté par la loi, mais il varie pour le revenu, selon que celui-ci se capitalise effectivement plus ou moins haut. Cette surtaxe équivaut donc à un impôt complémentaire sur le capital.

Ce système a plusieurs avantages, dont voici les plus importants. Les deux impôts — sur le revenu et sur le capital, — sont liés plus intimement. Le mécanisme en est simplifié. Il y a une corrélation entre les deux taux et on ne peut pas les changer l'un sans l'autre. Il ne peut pas y avoir d'équivoque sur le but de la surtaxe sur le capital. Enfin l'exemption de l'impôt n'est accordée qu'en considération du revenu global, par conséquent, exclusivement aux revenus vraiment dignes d'être exemptés.

Quoique cette combinaison n'est pas sans quelques

inconvenients, elle est très ingénieuse et méritait d'être exposée. On peut voir, par l'énumération de ses avantages, qu'elle est supérieure sur plus d'un point même au système prussien.

BADÉ.— Le système norvégien était au fond le même que celui de Prusse; le système appliqué dans le grand duché de Bade en diffère sensiblement. La superposition ne se fait plus entre les deux taxes personnelles mais bien entre une taxe personnelle d'un côté, et un ensemble de taxes réelles de l'autre.

Il y a quatre impôts réels :

- 1° Impôt sur la propriété non bâtie (grundsteuer);
- 2° Impôt sur la propriété bâtie (gebäudesteuer);
- 3° Impôt sur le capital engagé dans les entreprises commerciales et industrielles.
- 4° Impôt sur les capitaux portant des intérêts, sur les rentes et dividendes capitalisés (Kapitalrenten-uteser).

Comme on le voit, l'ensemble du capital privé est imposé par l'un des quatre impôts réels. Un impôt personnel sur le revenu global vient se superposer aux quatre autres impôts et englober les revenus non fondés. La discrimination se fait donc de la même manière qu'avec un impôt complémentaire sur le capital.

Pourtant il est facile de voir quels peuvent être les défauts de ce système. D'abord il n'est pas toujours

possible, pour des raisons très différentes, de saisir par les impôts réels tous les capitaux, ensuite il est assez difficile d'égaliser les taux de ces impôts. Or la discrimination ne peut être bonne, que si le taux de chacun des impôts réels est absolument le même. En Bade, ce n'est pas le cas. Quoique le système soit, par ailleurs, très soigneusement construit, il n'y a pas d'égalité de taux pour les quatre impôts réels. Les trois premiers ont bien le même taux (0,185 0/00), mais le quatrième : l'impôt sur le capital des rentes et dividendes, et en général, sur le capital portant intérêts, a un taux sensiblement inférieur (0,11 0/00). On donne, par conséquent, une faveur marquée au revenu du capital mobilier, autre que celui engagé dans les entreprises industrielles et commerciales. Cette faveur peut d'autant moins être justifiée, que la puissance contributive relative de ces revenus est peut-être plus forte que celle même des revenus fonciers. Le fait, que ces revenus ont été favorisés par le taux de l'impôt réel qui les atteint, est regrettable et témoigne dans une certaine mesure contre l'efficacité de la discrimination par les impôts réels.

Il est vrai que ce système a un avantage, qui peut être dans certaines circonstances inappréciable, et qui est toujours très important. En effet, ce système permet de garder les impôts réels. Comme ces impôts existent encore dans la plupart des pays, c'est peut-être

le système dont l'introduction exigerait, dans la grande majorité des législations, le moins de changements, partant comporterait le moins d'aléas. Or, cette considération pèsera souvent plus lourdement sur les décisions des gouvernements, que toutes les imperfections secondaires du système.

HESSE. — Dans ces grandes lignes, le système appliqué dans le grand-duché de Hesse est le même que le système badois. Un impôt général sur le revenu, qui a la forme d'un impôt classifié progressif, se superpose aux trois impôts réels : l'impôt foncier (*grundsteuer*) ; 2° Impôt des patentes (*gewerbesteuer*) ; et 3° Impôt sur les capitaux mobiliers autres que ceux engagés dans les entreprises industrielles et commerciales (*Kapital rentensteuer*). Comme ces impôts combinés portent sur l'ensemble de la fortune privée, la discrimination de revenus s'opère mécaniquement par la superposition de ces impôts avec l'impôt général sur le revenu.

IV

CONCLUSION

L'étude de la législation positive au point de vue de la discrimination de revenus, aboutit à la même conclusion que celle à laquelle on aboutit, en exami-

nant d'une manière théorique, les divers systèmes de discrimination. Les avantages et les inconvénients de chacun de ces systèmes n'ont pas toujours et partout la même importance. Selon les conditions sociales, politiques, économiques, administratives, fiscales et même selon les conditions morales, les habitudes et les mœurs de chaque pays, les résultats obtenus par l'application d'un même système seraient des plus différents. Avantageux là, ils peuvent être désastreux autre part.

Si, se préoccupant seulement d'atteindre une perfection doctrinale, on néglige ses différences de pays à pays, on peut aboutir, plus facilement peut-être dans cette question que dans beaucoup d'autres, à n'avoir qu'une discrimination tronquée, parfaite ou à peu près sur le papier, nulle en réalité. Il est inutile de revenir sur les exemple, rencontrés dans la législation, et dont le plus concluant est fourni par la législation italienne.

Un autre point est à retenir. La discrimination de revenus est certes un problème important de la taxation. Toutefois, le premier et unique but de l'impôt est d'alimenter les finances publiques. Une réforme qui compromettrait ou pourrait compromettre le bon ordre de ces finances, serait plus nuisible qu'utile, quel que soit le but qu'on poursuit par la réforme. Or, avec les réformes étendues, avec les changements brusques,

l'aléa est toujours très grand. Le produit des impôts nouveaux est incertain, rarement il répond aux prévisions, le plus souvent son produit reste inférieur. Il s'agit donc en créant un système de discrimination non seulement de chercher celui qui répond le mieux aux conditions du pays où on veut l'appliquer, mais encore celui qui exige le moins de changements dans les institutions fiscales existantes, et permet de procéder par les perfectionnements successifs. Certes il faudrait se contenter bien souvent d'une discrimination peu parfaite au point de vue théorique, mais dont les résultats financiers, et même les résultats économiques seraient à coup sûr beaucoup plus satisfaisants que ceux qui auraient été obtenus par l'application d'un système plus parfait, mais moins conforme aux conditions du pays. Procéder autrement serait d'autant plus nuisible que, par la force des choses, eût-on bouleversé tout le système fiscal dans ce but, on n'arriverait encore qu'à un système dont la perfection ne serait que relative.

Il est bien entendu, d'ailleurs, qu'il ne faut point confondre les réformes successives et partielles avec les expédients, et qu'il est nécessaire d'agir avec méthode et en vue d'un but bien arrêté. Car le chemin, qui conduirait le plus sûrement au but, est celui indiqué par l'ensemble de la législation fiscale. Cette législation comprend toujours plusieurs éléments pour ainsi dire spontanés de la discrimination, qu'il suffit

le plus souvent de systématiser et de perfectionner pour pouvoir opérer la discrimination de la façon la plus satisfaisante. C'est ce chemin aussi qui doit être suivi, pour éviter les déceptions et les mécomptes, dont les conséquences seraient souvent difficiles à réparer.

Vu : le Président de la thèse,
A. DESCHAMPS.

Vu : le Doyen,
GLASSON.

Vu et permis d'imprimer,
Le Vice-Recteur de l'Académie de Paris,
GRÉARD.

TABLE

PREMIÈRE PARTIE

Théorie de la discrimination de revenus.

INTRODUCTION	1
------------------------	---

CHAPITRE PREMIER

I. — Les différences qualitatives des revenus	9
II. — Les différentes solutions de la question	16
III. — Le principe de la discrimination de revenu . .	21

CHAPITRE SECOND

I. — Les difficultés que présente l'application du principe.	42
II. — La discrimination directe	49
III. — La discrimination directe ou mécanique. . . .	55
IV. — La discrimination accidentelle et spontanée . .	63
V. — La discrimination par la coexistence des impôts réels et des impôts personnels	70
VI. — La discrimination spontanée résultant de l'assiette de l'impôt sur le revenu.	75
VII. — La discrimination opérée par l'impôt sur les successions	80
VIII. — Les considérations sur la valeur relative des divers modes de discrimination	90

DEUXIÈME PARTIE

La discrimination de revenus dans la législation positive.

Considérations générales	95
I. — La discrimination directe	98
Italie.	98
Luxembourg	131
II. — La discrimination mécanique	140
Prusse	140
III. — Les différents systèmes de discrimination méca- nique	177
Norvège-Bade-Hesse	177
IV. — Conclusions	182

